

BUDAYA PERUSAHAAN DAN INTENSITAS PERAN AKUNTANSI MANAJEMEN: PENELITIAN EMPIRIS PADA PERUSAHAAN-PERUSAHAAN DI INDONESIA

Eka Priastana Putra, SE, MSi.^{*)}

Dr. Ainun Naim, MBA., Ak.^{**)}

ABSTRACT *English*

People tend to judged business culture unproportional (Nugroho, 1998). When corporate failed, people blamed business culture. On the contrary, when corporate get a success, people just look on technical quantitative matters. They forgot that operational success can't arrived without based on cultural inside.

There are papers examine corporate culture effect on corporate performance. Corporate performance often measured by financial statement that based on financial accounting standard. But, as far as I know, there are no research examine corporate culture effect on intensity of management accounting role.

Rasyid (1998) found that there was no role of management accounting. Accountant can viewed that is peculiar on the corporate that leading on bottled water in Indonesia.

This paper examine cultural effect on intensity of management accounting role. Respondent are general manager/marketing manager/production manager/R & D manager. I got 36 back from 288 mailed survey questionnaire ($\pm 14\%$). This paper conclude that there are different intensity of management accounting role and culture effect on intensity of management accounting role. Some implications and limitations of this paper explained in the end of this paper.

I. PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Orang cenderung menempatkan budaya bisnis secara tidak proporsional (Nugroho, 1998). Saat perusahaan mengalami kegagalan, orang dengan mudah melihat budaya bisnis sebagai penyebabnya. Sebaliknya, saat perusahaan berhasil, orang cenderung terpaku pada tolok ukur yang sifatnya teknis seperti pangsa pasar, tingkat keuntungan, tingkat pertumbuhan, inovasi, dll. Hal yang sering dilupakan orang

^{*)} Alumnus Magister Sains Akuntansi UGM

^{**)} Dosen FE UGM

adalah sukses operasional tidak secara otomatis dapat dicapai tanpa mendasarkan diri pada budaya yang hidup didalamnya.

Pada awalnya akuntansi dibutuhkan karena faktor budaya masyarakat industri (masyarakat barat) sebagai alat pengendalian. Pada saat itu belum ada pemisahan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Oleh karena banyaknya kritikan terhadap praktik akuntansi tersebut, dalam perkembangannya akuntansi manajemen merupakan cabang akuntansi tersendiri. Pemisahan akuntansi manajemen tersebut lebih menggambarkan fungsi akuntansi sebagai alat pengendalian.

Akan tetapi temuan-temuan penelitian dan kenyataan di lapangan sering mengecilkan hati para akuntan. Penelitian Rasyid (1998) menemukan bahwa bahasa yang digunakan suatu perusahaan publik bukanlah bahasa akuntansi, melainkan bahasa teknik untuk pengambilan keputusan, penyusunan strategi, dll. Rasyid (1998) menafsirkan temuan tersebut sebagai tidak adanya peran akuntansi manajemen di perusahaan. Penelitian Sjoblom (1998) menemukan bahwa informasi kos kualitas bukan merupakan indikator penting bagi manajemen kualitas. Ukuran-ukuran statistik seperti tingkat kegagalan internal/eksternal, kepuasan konsumen dan lain-lain lebih dipertimbangkan untuk pengambilan keputusan-keputusan manajemen kualitas. Anderson dan Sedatole (1998) menunjukkan adanya *gap* budaya antara fungsi akuntansi dengan manajemen kualitas.

Polemik umum di masyarakat mengatakan bahwa akuntansi bukanlah budaya Indonesia melainkan budaya Amerika. Relevan dengan pendapat Nugroho (1998) yang menyatakan bahwa diantara para pelaku bisnis Indonesia terdapat paradoks antara tingginya daya akomodasi terhadap perbedaan budaya dan sifat untuk cenderung menolak perubahan. Nampaknya hal ini dipengaruhi nilai-nilai budaya Indonesia yang bermuansa tenggang rasa sekaligus sikap hati-hati yang tinggi.

Implikasi lebih lanjut adalah penerimaan budaya sebatas permukaannya saja. Dalam konteks bisnis, akuntansi diterima sebagai budaya tanpa pemanfaatan optimal fungsinya sebagai penyedia informasi, padahal budaya dapat menjadi salah satu sumber keunggulan kompetitif perusahaan (Barney, 1986).

Kotter dan Heskett (1992) menyatakan bahwa budaya organisasi bersumber dari beberapa orang, lebih sering hanya dari satu orang pendiri perusahaan. Orang tersebut akan mengembangkan strategi sesuai lingkungan bisnis yang dikelolanya.

yang pada akhirnya akan menjadi budaya di perusahaan. Pendiri perusahaan akan memimpin perusahaan, atau mencari seorang manajer yang akan memelihara filosofi pendiri atau nilai-nilai yang mempertemukan nilai-nilai utama perusahaan dengan gaya kepemimpinan. Pendiri perusahaan biasanya memiliki personalitas yang dinamis, nilai-nilai yang kuat dan visi yang jelas bagaimana organisasi harus beroperasi (Greenberg dan Baron, 2000).

Penulis-penulis lain menyatakan lebih spesifik. Budaya perusahaan merupakan keunikan personalitas pendirinya (Schein, 1983), gaya dan budaya organisasi merupakan refleksi personalitas CEOnya (Higginson dan Waxler, 1993).

Menurut Pearce dan Robinson (1998) pemimpin menanamkan komitmen untuk melakukan perubahan melalui 3 aktivitas yang saling terkait, yaitu: klarifikasi maksud strategi, membangun organisasi dan membentuk budaya perusahaan. Pendapat tersebut didukung Fisher (1999) yang menyatakan bahwa manajemen merupakan arsitek budaya perusahaan.

Morgan (1991) memberikan pendapat berbeda. Menurutnya budaya terbentuk selama terjadi interaksi sosial. Interaksi sosial merupakan interaksi internal maupun eksternal. Oleh karena akuntansi merupakan budaya asing, penelitian tentang budaya organisasi perlu memandang permasalahan dalam perspektif lebih luas. Perspektif yang lebih luas ditunjukkan dengan tinggi rendahnya *setting exposure* perusahaan dengan dunia internasional (asing). Perspektif demikian menekankan pada hubungan perusahaan dengan dunia luar, bukan hanya lingkungan internal perusahaan. Sudut pandang ini mengintegrasikan pendapat-pendapat mengenai terbentuknya budaya perusahaan, yaitu: 1) diciptakan pendirinya, 2) pengalaman dengan lingkungannya dan 3) kontak dengan pihak lain (Greenberg dan Baron, 2000).

Penelitian Kotter dan Heskett (1992) menunjukkan bahwa budaya membantu (pada perusahaan lain menurunkan) kinerja ekonomi perusahaan dalam jangka panjang. Kinerja perusahaan dilihat dari laporan keuangan yang didasarkan pada standar akuntansi keuangan. Dalam pandangan akuntan, bagaimana mungkin perusahaan berjalan baik tanpa memanfaatkan informasi akuntansi (manajemen)?

Rumusan Masalah

Apakah terdapat perbedaan intensitas peran akuntansi manajemen (IPAM) dilihat dari sudut pandang budaya perusahaan? Apakah budaya merupakan faktor

yang mempengaruhi IPAM? Masalah ini penting, karena: *pertama*, Terdapat temuan yang menunjukkan adanya kesenjangan antara akademisi dan praktisi (Siegel, Kulesza & Sorensen, 1997). *Kedua*, Temuan Rasyid (1998) meragukan akuntan manajemen di Indonesia untuk memposisikan dirinya sebagai penasihat manajer. *Ketiga*, untuk memperoleh keyakinan mengenai keandalan teknik-teknik akuntansi manajemen.

Tujuan Penelitian

Pertama, menguji seberapa besar tingkat apresiasi pengambil keputusan terhadap informasi akuntansi manajemen. *Kedua*, menguji pengaruh budaya terhadap intensitas peran akuntansi manajemen. *Ketiga*, mengumpulkan fakta empiris tentang intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan-perusahaan di Indonesia.

Manfaat Penelitian

Pertama, memberi masukan bagi praktisi untuk mempertimbangkan budaya dalam memformulasikan kebijakan strategis. *Kedua*, memberi tambahan penjelasan empiris bagi akuntan untuk memahami lingkungan bisnis dan meningkatkan komitmen pada perusahaan, *Ketiga*, memberi masukan bagi akademisi dalam menyusun kurikulum dengan materi yang cukup dan *up to date* kepada mahasiswa untuk memenuhi kebutuhan dunia usaha dan menjawab tantangan globalisasi. *Keempat*, menjadi acuan bagi penelitian akuntansi dalam konteks budaya.

Sistematika Pembahasan

Secara ringkas penelitian ini akan disajikan dalam lima bab, yaitu: I: Pendahuluan, II: Landasan Teori, III: Metodologi Penelitian, IV: Data dan Analisis Penelitian, V: Penutup.

II. LANDASAN TEORI

Karakteristik Budaya

Budaya merupakan norma-norma dan nilai-nilai yang mengarahkan perilaku anggota organisasi (Luthans, 1998). Setiap anggota akan berperilaku sesuai dengan budaya yang berlaku agar diterima di lingkungannya.

Budaya dapat dipecah menjadi 3 faktor mendasar, yaitu struktural, politis dan emosional (Clemente dan Greenspan, 1999). Faktor struktural ditentukan oleh ukuran, umur dan sejarah perusahaan, tempat operasi, lokasi geografis perusahaan dan jenis industri (produk/jasa). Faktor politis ditentukan oleh distribusi kekuasaan dan cara-cara pengambilan keputusan manajerial. Faktor emosional merupakan pemikiran kolektif, kebiasaan, sikap, perasaan dan pola-pola perilaku.

Wallach (1983) dalam Hood dan Koberg (1991) merumuskan tipologi budaya organisasi menjadi: birokratis, inovatif, suportif. Tipologi ini kurang sesuai untuk penelitian yang melihat pengaruh budaya terhadap IPAM, karena membandingkan tipologi tersebut tidak akan komparatif: 1) model pengambilan keputusan birokratis didasarkan pada prosedur operasi standar (Loudon dan Loudon, 2000), pada sisi lain informasi akuntansi manajemen memerlukan kreativitas penyaji/pemakainya dan kadang intuisi berperan di dalamnya, 2) lebih sesuai untuk perusahaan jasa.

Hofstede (1991) membagi budaya organisasi ke dalam enam dimensi praktis: 1) *Process-Oriented vs. Result-Oriented*, 2) *Employee-Oriented vs. Job-Oriented*, 3) *Parochial vs. Professional*, 4) *Open System vs. Closed System*, 5) *Loose Control vs. Tight Control*, 6) *Normative vs. Pragmatic*. Beberapa faktor yang menonjol untuk mengidentifikasi dimensi karakteristik budaya organisasi disajikan dalam tabel di halaman berikut:

Keenam dimensi tersebut selalu melekat dalam setiap organisasi. Masing-masing organisasi dapat dipastikan memiliki kecenderungan ke salah satu karakteristik setiap dimensi. Jadi terdapat berbagai kemungkinan kombinasi dimensi tersebut.

Proses Akuntansi Manajemen

Proses akuntansi manajemen menghasilkan informasi bagi pemakai internal. Kebutuhan akan informasi pihak internal berbeda-beda, sehingga kebutuhan akan informasi akuntansi manajemen tidak memiliki pola tertentu.

Review Penelitian Terdahulu

Rasyid (1998) menemukan tidak adanya peran akuntansi di lingkungan perusahaan. Di perusahaan tersebut, akuntansi hanyalah merupakan aktivitas teknis untuk memenuhi persyaratan *go public* dari BAPEPAM. Orang-orang departemen akuntansi

merasa aktivitas departemennya tidak berguna bagi perusahaan karena tidak menghasilkan uang. Perasaan ini tertanam kuat dalam benak karyawan departemen akuntansi karena manajer mereka (departemen akuntansi) tidak pernah dilibatkan dalam rapat-rapat pengambilan keputusan walaupun melibatkan aspek keuangan.

Karakteristik dimensi budaya organisasi ✓

<p><i>Orientasi pada proses</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Menghindari risiko, 2. Usaha yang terbatas, 3. Monoton dari hari ke hari. 	<p><i>Orientasi pada hasil</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mengambil risiko, 2. Usaha maksimal, 3. Dinamis dari hari ke hari.
<p><i>Orientasi pada pegawai</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Organisasi tanggap dengan kesejahteraan pegawai, 2. Keputusan dibuat kelompok. 	<p><i>Orientasi pada pekerjaan</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Organisasi hanya peduli dengan pekerjaan pegawai, 2. Keputusan dibuat individu.
<p><i>Bersifat parochial</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Norma kerja organisasi seperti halnya norma di rumah, 2. Operasi perusahaan didasarkan pada latar belakang sosial dan keluarga (pegawai), 3. Tidak memandang jauh ke depan, 4. Berasosiasi dengan perusahaan Jepang, 5. Memiliki pegawai dengan tingkat pendidikan rendah. 	<p><i>Bersifat profesional</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kehidupan organisasi hanya didasarkan pada kompetensi pekerjaan, 2. Berpikir jauh ke depan.
<p><i>Sistem terbuka</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Organisasi dan orang-orang di dalamnya terbuka dengan pendatang baru dan pihak luar, 2. Hampir setiap orang merasa nyaman di dalam organisasi, 3. Pegawai baru hanya perlu beberapa hari untuk menyesuaikan diri. 	<p><i>Sistem tertutup</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Organisasi dan orang-orang di dalamnya tertutup dengan pihak luar, 2. Hanya orang tertentu yang merasa nyaman di dalam organisasi, 3. Pegawai baru perlu waktu relatif lama untuk menyesuaikan diri.
<p><i>Kontrol longgar</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tak seorangpun berpikir tentang kos, 2. Waktu pertemuan <i>in time</i>, 3. Sering humor. 	<p><i>Kontrol ketat</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Lingkungan kerja menyadari adanya kos, 2. Waktu pertemuan <i>on time</i>, 3. Jarang humor.
<p><i>Pragmatis</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Penekanan pada kebutuhan konsumen, hasil lebih penting daripada prosedur yang benar, 	<p><i>Normatif</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Penekanan pada prosedur yang benar, prosedur lebih penting daripada hasil, 2. Standar unit dirasakan sangat tinggi

menjawab pertanyaan tersebut dilakukan pengujian-pengujian terhadap tingkatan *disclosure*.

Peneliti mengembangkan pengujian tersebut dalam konteks budaya global dan bukan budaya spesifik negara bersangkutan. Dengan demikian, keunggulan komparatif masing-masing negara diabaikan. Keunggulan komparatif dimaksud diantaranya adalah tingkat apresiasi masyarakat negara tersebut terhadap akuntansi. Apresiasi yang tinggi terhadap akuntansi diterjemahkan sebagai optimalisasi fungsi informasi akuntansi yang dihasilkan. Dengan mengabaikan keunggulan komparatif masing-masing negara, tinggi rendahnya *setting exposure* dengan asing tidak akan mempengaruhi tingkat *disclosure* yang dipublikasikan.

Anderson dan Sedatole (1998) meneliti peranan data akuntansi dalam manajemen kualitas produk. Manajemen kualitas produk memiliki dua kategori, yaitu kualitas desain (*design quality*) dan kualitas kesesuaian (*conformance quality*). Kategori pertama mengacu pada kesesuaian antara spesifikasi desain dengan kebutuhan/preferensi konsumen. Kualitas kesesuaian mengacu pada konsistennya manufaktur dalam menghasilkan produk sesuai dengan spesifikasi desain.

Idealnya, akuntan berperan dalam memberikan informasi yang mendukung keputusan desain produk berkualitas. Akan tetapi penelitian tersebut menunjukkan adanya *gap* budaya antara fungsi akuntansi dengan manajemen kualitas.

Sjoblom (1998) mempertanyakan peran akuntan dengan melihat hubungan antara informasi keuangan dan manajemen kualitas. Temuannya adalah terbatasnya peran informasi keuangan dalam mendukung keputusan operasional. Dukungan keputusan operasional lebih banyak diberikan oleh data-data statistik non keuangan. Makna dibalik temuan tersebut adalah bahwa akuntansi berperan (sangat) kecil bagi manajemen.

Penelitian ini menyempurnakan penelitian Rasyid (1998) dengan metodologi yang berbeda. Instrumen budaya dikembangkan dari Hofstede et. al. (1990) dan Hofstede (1991). Instrumen IPAM dikembangkan dari instrumen Harun (1993), Hendarjatno (1995) dan Yudiati (1993).

Pendapat tentang terbentuknya budaya organisasi ada dua. Pendapat pertama menyatakan bahwa budaya organisasi terbentuk selama terjadi interaksi sosial, baik interaksi internal maupun eksternal (Morgan, 1991). Pendapat kedua menyatakan bahwa budaya organisasi hanya bersumber dari beberapa orang, lebih sering hanya

dari satu orang pendiri perusahaan (Kotter dan Heskett, 1992), (Higginson dan Waxler, 1993), (Pearce dan Robinson, 1998), (Fisher, 1999).

Berdasar dua pandangan yang berbeda tersebut, penelitian ini menganggap budaya individu (pendiri) sebagai variabel *antecedent*. Oleh karena itu konstruk budaya perusahaan diuraikan dalam hipotesis berikut.

Hipotesis

Penelitian ini merumuskan hipotesis berdasarkan 6 dimensi budaya yang dikembangkan dari Hostede et. all (1990) dan Hostede (1991). Dimensi 1 (orientasi pada hasil/orientasi pada proses), lingkungan perusahaan selalu mengalami perubahan, sehingga setiap keputusan manajemen selalu menghadapi ketidakpastian. Terdapat berbagai aspek ketidakpastian, yaitu: aspek politik, ekonomi, pasar dan hukum. Ketidakpastian tersebut dihadapi perusahaan dengan menyusun perencanaan. Perencanaan disusun berdasarkan asumsi-asumsi.

Pada tahap pelaksanaan, perusahaan melakukan pengendalian agar hasilnya sesuai dengan perencanaan. Salah satu alat untuk mengendalikan adalah SIA/SIM. Sistem informasi tersebut merupakan suatu cara untuk menurunkan ketidakpastian/meningkatkan kepastian.

Bagi perusahaan yang menghadapi tingkat ketidakpastian tinggi akan lebih intensif melaksanakan fungsi pengendalian. Pengendalian dilakukan manajemen untuk mengurangi risiko. Dasar pemikirannya adalah bahwa hasil yang baik merupakan konsekuensi logis adanya pengendalian yang baik.

Perkembangan teknik-teknik akuntansi manajemen kontemporer lebih berorientasi pada proses. Akan tetapi, orientasi tersebut memungkinkan perusahaan untuk selalu siap dengan perubahan. Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik orientasi proses sama dengan perusahaan dengan karakteristik orientasi hasil.

Dimensi 2 (orientasi pada pegawai/orientasi pada pekerjaan), menurut Anthony & Govindarajan (1998) manajer memiliki gaya yang berbeda dalam memandang pentingnya anggaran formal dan laporan-laporan. Kondisi tersebut

kontras dengan pembicaraan–pembicaraan informal dan kontak–kontak personal. Ada manajer yang berorientasi pada angka. Manajer tersebut membutuhkan sejumlah informasi kuantitatif dan membuat keputusan berdasarkan informasi tersebut. Manajer lain kurang memperhatikan laporan–laporan, tetapi lebih banyak berkomunikasi dengan orang–orang untuk membuat keputusan.

Gaya manajemen yang lebih banyak melakukan komunikasi dengan orang–orang mencerminkan mekanisme pengambilan keputusan kelompok. Pengambilan keputusan kelompok merupakan proksi keterlibatan akuntan manajemen. Akuntan manajemen yang bekerja pada perusahaan dengan gaya manajemen berorientasi pada pegawai akan memerankan fungsinya secara personal, sedangkan akuntan manajemen yang bekerja pada perusahaan dengan gaya manajemen berorientasi pada pekerjaan akan memerankan fungsinya melalui informasi–informasi yang tertuang secara formal. Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik orientasi pekerjaan sama dengan perusahaan dengan karakteristik orientasi pegawai.

Dimensi 3 (bersifat parochial/bersifat profesional), *setting exposure* merupakan variabel penting karena teknologi akuntansi lahir di lingkungan budaya masyarakat Amerika. Intens tidaknya penggunaan teknologi akuntansi, selain didorong oleh kebutuhan internal, dapat pula terjadi karena tekanan dunia luar.

Kebutuhan internal merupakan antisipasi yang dilakukan perusahaan untuk menghadapi ketidakpastian dimasa yang akan datang. Salah satu karakteristik penting informasi akuntansi manajemen adalah orientasinya pada masa yang akan datang. Karakteristik ini bertentangan dengan akuntansi keuangan yang lebih berorientasi pada masa lalu (*historis*). Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik profesional sama dengan perusahaan dengan karakteristik parochial.

Dimensi 4 (sistem tertutup/sistem terbuka), laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban manajemen kepada pihak luar (*stakeholders*). Pihak luar adalah pihak selain manajemen.

Agar supaya terhindar dari kesenjangan informasi (*information asymmetry*), laporan keuangan harus memenuhi syarat-syarat kualitatif. Pemenuhan syarat ini tidak berarti bahwa laporan keuangan harus memperoleh opini *unqualified* dari auditor, akan tetapi lebih terarah pada keberanian manajemen untuk menyajikan laporan keuangan yang transparan. Sikap ini merupakan proksi bahwa perusahaan tersebut terbuka kepada pihak luar.

Konsekuensi lebih lanjut adalah upaya manajemen untuk menyajikan laporan keuangan yang mencerminkan kinerja yang baik. Kinerja yang baik dihasilkan oleh perusahaan yang dimanaje dengan baik. Manajemen yang baik mencakup pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen. Pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen dilakukan dengan memanfaatkan informasi AM. Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4: *Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik sistem terbuka sama dengan perusahaan dengan karakteristik sistem tertutup.*

Dimensi 5 (kontrol longgar/kontrol ketat), setiap aktivitas perusahaan mengkonsumsi kos. Kos dimanaje dengan sistem informasi akuntansi. Fungsi sistem informasi akuntansi adalah untuk mengamankan aktiva, hutang dan modal. Semakin besar perusahaan berarti semakin besar kebutuhan akan sistem informasi akuntansi. Semakin besarnya kebutuhan sistem informasi ditunjukkan dengan semakin kompleksnya sistem informasi yang digunakan.

Dilihat dari jenjang manajemen, ketat/longgarnya pengendalian tidak didasarkan pada aspek-aspek formal seperti dokumen kendali, aturan-aturan atau prosedur-prosedur. Ia tergantung pada bagaimana aturan-aturan formal tersebut digunakan (Anthony & Govindarajan, 1998). Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H15: Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik pengendalian ketat sama dengan perusahaan dengan karakteristik pengendalian longgar.

Dimensi 6 (bersifat normatif/bersifat pragmatis), untuk memenangkan persaingan, perusahaan harus memiliki keunggulan kompetitif. Keunggulan kompetitif dimiliki perusahaan dengan melaksanakan strategi *cost effective* dan atau *differentiate* (Porter, 1985). Kedua cara tersebut juga merupakan upaya perusahaan untuk memenuhi kebutuhan konsumen. Untuk menghasilkan produk tersebut, perusahaan dapat memanaje dengan informasi AM.

Informasi akuntansi manajemen tidak memiliki pola/standar seperti halnya informasi akuntansi keuangan. Informasi akuntansi manajemen lebih berorientasi pada kebutuhan manajemen, sedangkan informasi akuntansi lebih berorientasi pada *stakeholders*. Karakteristik sistem informasi akuntansi manajemen tersebut lebih bersifat pragmatis. Berdasarkan uraian tersebut di atas dirumuskan hipotesis:

H16: Intensitas peran akuntansi manajemen pada perusahaan dengan karakteristik pragmatis sama dengan perusahaan dengan karakteristik normatif.

Penelitian Kotter dan Heskett (1992) menunjukkan bahwa budaya membantu (pada perusahaan lain menurunkan) kinerja ekonomi perusahaan dalam jangka panjang. Temuan tersebut menunjukkan adanya pengaruh budaya perusahaan terhadap kinerja.

Kinerja perusahaan dilihat dari laporan keuangan yang didasarkan pada standar akuntansi keuangan. Pentingnya kinerja keuangan menunjukkan karakteristik penting budaya perusahaan Amerika (Luthans, 1998). Logikanya kinerja yang baik dapat dicapai dengan manajemen yang baik. Akuntan memandang hal ini sebagai IPAM yang tinggi. Berdasarkan uraian tersebut di atas dirumuskan hipotesis:

H17: Budaya perusahaan mempengaruhi intensitas peran akuntansi manajemen.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Dimensi Budaya Perusahaan

Penelitian ini menggunakan instrumen yang dikembangkan dari instrumen Hofstede et. all. (1990) dan Hofstede (1991). Item-item yang digunakan dalam pilot test adalah item-item yang dominan menurut Hofstede et. all (1990).

Selanjutnya, item-item tersebut disortir dengan menggunakan analisis faktor. Item dimensi budaya akan digunakan dalam kuesioner jika skornya $> 0,6$. Skor tersebut merupakan kriteria yang digunakan Hofstede et. all (1990) untuk menunjukkan dimensi budaya tertentu.

Dimensi Peran Akuntansi Manajemen

Oleh karena informasi akuntansi manajemen tidak memiliki pola tertentu, dapat terjadi informasi akuntansi manajemen memiliki banyak variasi maupun teknik. Penelitian ini hanya menekankan pada manajemen kos yang mencakup sistem akuntansi manajemen, pengambilan keputusan, perencanaan dan pengendalian.

Harun (1993), Hendarjatno (1995) dan Yadiati (1993) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan teknik akuntansi manajemen. Penelitian ini mengembangkan instrumen tersebut untuk mengukur IPAM.

Pengembangan dilakukan dengan mengubah skala nominal menjadi skala interval. Pengembangan lain dilakukan dengan menambahkan kalimat "di tempat saya bekerja". Maksud kalimat tersebut untuk memberikan nuansa budaya dalam setiap item pertanyaan IPAM. Dengan kalimat tersebut di atas, Hofstede et. all (1990) mampu menangkap berbagai dimensi budaya yang ada. Urutan pertanyaan mengacu pada buku teks akuntansi manajemen Hansen & Mowen (1997).

Item-item pertanyaan pilot test disortir lagi dengan menggunakan analisis faktor. Item akan digunakan dalam kuesioner jika skornya $> 0,4$. Angka ini merupakan *rule of thumb* dalam melakukan analisis faktor.

Validitas dan Reliabilitas Instrumen

Uji Validitas Instrumen. Validitas variabel budaya ditentukan dengan melihat tingkat korelasi masing-masing item terhadap total skor masing-masing dimensi. Validitas variabel IPAM ditentukan dengan melihat tingkat korelasi masing-masing

item pertanyaan IPAM terhadap masing-masing dimensi IPAM, yaitu: sistem akuntansi manajemen, pengambilan keputusan serta perencanaan dan pengendalian.

Terlebih dahulu dilakukan pilot test kepada mahasiswa MSi dan MM UGM. Pemilihan mahasiswa tersebut karena mahasiswa MSi dipandang mewakili dunia akademik, sedangkan mahasiswa MM mewakili dunia praktik. Uji validitas juga dilakukan untuk melihat kesamaan pemahaman instrumen AM antara akademisi dan praktisi yang diwakili oleh mahasiswa MSi dan MM.

Hasil penelitian Harun (1993), Hendarjatno (1995) dan Yadiati (1993) menunjukkan bahwa instrumen AM tersebut valid (signifikan pada tingkat 0,355). Oleh karena penelitian ini memodifikasi instrumen-instrumen tersebut, penulis menguji kembali validitas instrumen tersebut. Instrumen dinyatakan valid jika tingkat korelasi item pertanyaan terhadap skor total masing-masing dimensi $> 0,6$.

Uji Reliabilitas Instrumen. Reliabilitas variabel budaya diukur dengan metoda *cronbach alpha*. Reliabilitas variabel IPAM diukur dengan metoda bagi dua (*split half reliability method*).

Sampel Penelitian

Budaya perusahaan tempat akuntan manajemen bekerja memiliki sifat-sifat umum, tetapi perbedaan signifikan dapat terjadi antara industri yang satu dengan yang lain (Siegel, Kulesza dan Sorensen, 1997). Maksud pernyataan tersebut mengacu pada jenis industri keuangan dan industri manufaktur. Penafsiran yang lebih luas dapat diartikan sebagai industri jasa dan industri manufaktur.

Agar supaya perbedaan tersebut tidak mempengaruhi analisis data, maka penelitian ini hanya memilih sampel perusahaan manufaktur. Pemilihan sampel tersebut dilakukan dengan pertimbangan bahwa perkembangan teknologi perusahaan manufaktur sangat cepat. Perubahan teknologi tersebut telah banyak melahirkan teknik-teknik baru dalam akuntansi manajemen. Pertimbangan lain, lebih mudah mengukur kos produk daripada jasa. Signifikansi hasil penelitian diupayakan dengan memilih variasi sampel (terbuka/tidak, BUMN/bukan, PMA/PMDN/Joint Venture).

Jumlah populasi sampel penelitian ini tidak dapat ditentukan secara pasti (bersifat non probabilistik). Oleh karenanya, penelitian ini mengharapkan jumlah sampel sebanyak 30 responden.

Metoda Pengumpulan Data

Responden penelitian ini adalah manajer pemasaran, manajer produksi, manajer penelitian dan pengembangan serta general manager. Mengingat *respon rate* penelitian di Indonesia sangat rendah, akan digunakan forum klub eksekutif. *Mail survey* hanya dilakukan untuk melengkapi variasi sampel. Kepada responden tersebut dikirim kuesener dengan pengembalian tanpa perangko. Jika belum ada balasan, seminggu sesudahnya dikirim kartu pos untuk mengingatkan.

Pengukuran Variabel

Kuesener dibagi dalam tiga bagian. Bagian pertama berisi pertanyaan-pertanyaan umum tentang data responden dan perusahaan. Diajukan pula pertanyaan tentang orientasi perusahaan dan jenis industri. Kedua pertanyaan yang disebut terakhir dimaksudkan untuk memilih sampel yang diinginkan

Bagian kedua berisi pertanyaan tentang variabel independen (budaya). Variabel budaya diukur dengan skala Interval 4 poin (tidak/sedikit/cukup/benar-benar menggambarkan unit kerja responden). Skor ini menunjukkan kecenderungan karakteristik budaya perusahaan.

Bagian ketiga berisi pertanyaan tentang variabel dependen (IPAM). Item-item pertanyaan IPAM terdiri atas tiga bagian, yaitu: sistem akuntansi manajemen, pengambilan keputusan, perencanaan dan pengendalian. Variabel IPAM diukur dengan skala interval 8 poin (sangat tidak setuju - sangat setuju). Skor ini menunjukkan tingkat persetujuan responden tentang intensitas peran akuntansi manajemen. Skor IPAM dihitung dari seluruh pertanyaan tentang IPAM.

Skala pengukuran untuk pengujian hipotesis tersebut disarikan sbb:

Konstruk	Skala	Status
Dimensi Budaya 1	Interval 4 Poin	Orientasi Pada Hasil/Proses
Dimensi Budaya 2	Interval 4 Poin	Orientasi Pada Pegawai/Pekerjaan
Dimensi Budaya 3	Interval 4 Poin	Bersifat Parochial/Profesional
Dimensi Budaya 4	Interval 4 Poin	Sistem Tertutup/ Terbuka
Dimensi Budaya 5	Interval 4 Poin	Pengendalian Longgar/Ketat
Dimensi Budaya 6	Interval 4 Poin	Normatif/ Pragmatis
IPAM	Interval 8 Poin	Rendah - sedang - tinggi

Model Penelitian

Skema model penelitian ini digambarkan sebagai berikut:



Analisis Data

Langkah pertama yang dilakukan untuk menganalisis data adalah menjumlahkan skor masing-masing variabel. Skor variabel budaya terdiri atas skor item masing-masing dimensi. Skor variabel IPAM terdiri atas skor item IPAM secara keseluruhan.

Selanjutnya skor masing-masing variabel diuji normalitasnya dengan menggunakan *kolmogorov-smirnov*. Uji ini dilakukan dengan menggunakan tingkat alpha .05. Data dinyatakan normal jika nilai signifikansinya $>$ alpha .05. Uji *kolmogorov-smirnov* merupakan langkah untuk menentukan konversi skor dimensi budaya menjadi skala nominal.

Konversi skor budaya dilakukan dengan menggunakan rerata/median. Rerata digunakan jika data observasi dimensi budaya berdistribusi normal. Median digunakan jika data observasi dimensi budaya tidak berdistribusi normal. Pengubahan skala ini dimaksudkan untuk menentukan status budaya masing-masing dimensi.

Pada saat yang sama, skor IPAM juga dikonversi menjadi skala ordinal. Skala ordinal untuk IPAM adalah rendah – sedang – tinggi. Konversi skor IPAM dilakukan dengan membagi range skor terendah – tertinggi menjadi tiga. Range bawah menunjukkan status IPAM yang rendah, range tengah menunjukkan status IPAM sedang, dan range atas menunjukkan status IPAM tinggi.

Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis digunakan *Mann-Whitney Test* dan *multiple regression*. *Mann-Whitney Test* digunakan untuk melihat perbedaan mean variabel dependen dari variabel independen yang berskala nominal. *Multiple regression* digunakan karena budaya dapat dipandang sebagai suatu konstruk yang terdiri atas

dimensi-dimensi yang tak terpisahkan. Model pengujian tersebut adalah sebagai berikut:

$$IPAM = a + \beta_1 X_{1j} + \beta_2 X_{2j} + \beta_3 X_{3j} + \beta_4 X_{4j} + \beta_5 X_{5j} + \beta_6 X_{6j} + \epsilon_{ij}$$

Keterangan:

IPAM	=	Intensitas peran akuntansi manajemen
	-	Skala ordinal untuk pengujian hipotesis 1 – 6
	-	Skala interval untuk pengujian hipotesis 7
a	=	Konstanta
β	=	Koefisien dimensi budaya
X_{1-6}	=	Dimensi budaya 1 – 6
	-	Skala nominal untuk pengujian hipotesis 1 – 6
	-	Skala interval untuk pengujian hipotesis 7
i	=	Karakteristik dimensi budaya
j	=	Perusahaan j
ϵ	=	Error

Keputusan tentang dukungan/penolakan hipotesis 1 – 6 dilakukan dengan melihat nilai signifikansi uji *Mann-Whitney*. Pengujian dilakukan dengan menggunakan alpha .05. Hipotesis didukung jika nilai signifikansi > alpha .05. Hipotesis ditolak jika nilai signifikansi < alpha .05.

Keputusan tentang dukungan/penolakan hipotesis 7 dilakukan dengan melihat nilai R pada model regresi. Pengujian dilakukan dengan menggunakan alpha .05. Hipotesis didukung jika nilai signifikansi > alpha .05. Hipotesis ditolak jika nilai signifikansi < alpha .05.

IV. DATA DAN ANALISIS PENELITIAN

Instrumen Penelitian

Disiapkan kuesioner yang terdiri atas 18 item pertanyaan budaya dan 18 item pertanyaan IPAM. Item pertanyaan budaya mencakup keenam dimensi budaya (masing-masing tiga pertanyaan). Item pertanyaan IPAM terdiri atas tiga bagian, yaitu: 5 pertanyaan tentang sistem akuntansi manajemen, 5 pertanyaan tentang pengambilan keputusan, 8 pertanyaan tentang perencanaan dan pengendalian.

Pilot Test

Kuesioner yang telah disusun tersebut, diujikan kepada mahasiswa MSI dan MM UGM. Kepada mahasiswa tersebut disebarkan kuesioner sebanyak 45 buah (22 buah di MM UGM dan 23 buah di MSI UGM).

Dari hasil pilot test tersebut selanjutnya dilakukan analisis faktor. Berdasar analisis faktor, terdapat 2 item pertanyaan budaya dan 4 item pertanyaan IPAM yang dibuang. Item pertanyaan tersebut dibuang karena $< .60$ untuk variabel budaya dan $< .40$ untuk variabel IPAM. Item pertanyaan yang terpakai dalam mail survey seperti tercantum dalam lampiran.

Validitas dan Reliabilitas Instrumen

Setelah beberapa item pertanyaan penelitian dibuang, uji validitas dan reliabilitas instrumen menunjukkan instrumen tersebut valid dan reliabel. Rincian pengujian ini dapat dilihat dalam lampiran 2.

Sampel Penelitian

Untuk meningkatkan *response rate*, telah disebarkan kuesioner sebanyak 200 buah pada sebuah seminar yang diselenggarakan Asosiasi Manajer Indonesia (AMI) cabang Bandung pada tanggal 5 April 2000. Diperoleh tingkat pengembalian 35 buah ($\pm 17\%$) dengan sampel layak uji sebanyak 24 buah. Sisa sampel sebanyak 11 buah tidak disertakan dalam analisis karena tidak lengkap, organisasi nirlaba, perusahaan jasa atau karena bukan manajer yang dimaksudkan. Oleh karena variasi sampel belum diperoleh sesuai dengan harapan, disebarkan lagi 88 kuesioner. Diperoleh kembali kuesioner sebanyak 17 buah dengan sampel layak uji 12 buah. Sisa sampel sebanyak 5 buah tidak disertakan dalam analisis karena tidak lengkap atau karena bukan responden yang dimaksudkan. Data responden dilihat dalam lampiran 3.

Analisis Data

Uji Keacakan

Sebelum variabel budaya dikonversi menjadi skala nominal, dilakukan uji keacakan terhadap variabel tersebut. Uji keacakan digunakan untuk memperoleh keyakinan apakah data yang diperoleh berdistribusi normal.

Uji keacakan digunakan untuk menentukan dasar konversi apakah menggunakan mean/median. Rincian pengujian ini dapat dilihat dalam lampiran 3.

Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis 1 – 6, variabel dalam penelitian ini terdiri atas 1 buah variabel independen dan 1 buah variabel dependen. Rincian pengujian ini dapat dilihat dalam lampiran 8. Secara ringkas hasil pengujian hipotesis 1 – 6 disarikan sebagai berikut:

Hipotesis	Dimensi Budaya	Nilai Z	Signifikansi	Status
1	Orientasi pada proses/hasil	-2.362	.018	Ditolak
2	Orientasi pada pegawai/pekerjaan	-2.278	.023	Ditolak
3	Bersifat parochial/profesional	-.822	.411	Didukung
4	Sistem terbuka/tertutup	-1.395	.163	Didukung
5	Kontrol longgar/ketat	-.991	.322	Didukung
6	Pragmatis/normatif	-1.978	.048	Ditolak

Untuk menguji hipotesis 7, variabel dalam penelitian ini terdiri atas 6 variabel independen dan 1 variabel dependen. Langkah pengujian hipotesis ini dilakukan dengan melanggar asumsi klasik dalam *multiple regression*, yaitu normalitas data. Penulis lain menganggap bahwa yang harus normal adalah residualnya (Gujarati, 1978). Penelitian ini mengasumsikan bahwa data terdistribusi secara normal karena jumlah sampel > 30. Uji normalitas terhadap residual juga menunjukkan bahwa residual analisisnya berdistribusi normal (dengan nilai signifikansi .932).

Pelanggaran lain adalah mengabaikan *multikolinieritas*. Pelanggaran ini diabaikan karena budaya merupakan satu kesatuan dimensi-dimensi yang ada. Terdapat berbagai kemungkinan kombinasi dimensi tersebut. Konteks budaya tidak mungkin menafsirkan hal ini sebagai adanya multikolinieritas antar dimensi.

Berdasar pengujian *multiple regression*, diperoleh nilai $R = 0,739$ dan $R^2 = 0,546$. Berarti budaya sangat mempengaruhi IPAM. Secara keseluruhan, variabel budaya menjelaskan 54,6% variabel IPAM. Sisanya sebesar 45,4% dijelaskan oleh faktor lain.

V. PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan analisis tentang budaya perusahaan dan IPAM dapat disimpulkan: *pertama*, informasi akuntansi manajemen berperan pada perusahaan dengan intensitas yang berbeda. Dalam rerangka budaya tertentu informasi AM diandalkan, dalam rerangka budaya yang lain informasi AM kurang diandalkan. Temuan ini tidak konsisten dengan temuan Rasyid (1998) yang menyatakan bahwa akuntansi manajemen tidak berperan di perusahaan.

Kedua, temuan ini menyiratkan bahwa informasi akuntansi manajemen tidak bersifat universal. Hal ini wajar, karena informasi AM bukan satu-satunya dasar untuk pengambilan keputusan. Masih banyak faktor lain yang berperan dalam pengambilan keputusan.

Ketiga, budaya perusahaan mempengaruhi IPAM. IPAM tidak hanya dipengaruhi faktor eksternal perusahaan tetapi juga dipengaruhi faktor internal yang ada pada perusahaan. Temuan ini konsisten dengan temuan Kotter dan Heskett (1992) yang menyatakan bahwa budaya perusahaan mempengaruhi kinerja perusahaan.

Implikasi Penelitian

Temuan penelitian ini menunjukkan adanya kesenjangan antara dunia akademik dan dunia praktik. Implikasi lebih lanjut, penelitian ini mendukung perlunya mahasiswa dibekali materi tentang pemahaman lingkungan bisnis.

Perusahaan dengan karakteristik orientasi pada hasil memiliki rerata IPAM yang lebih tinggi daripada perusahaan dengan karakteristik orientasi pada proses. Berarti informasi AM juga diandalkan para manajer yang memiliki jiwa kewirausahaan. Hal yang sama terjadi pula pada perusahaan dengan karakteristik pragmatis yang memiliki rerata IPAM lebih tinggi daripada perusahaan dengan karakteristik normatif. Temuan ini berarti bahwa perusahaan dengan karakteristik pragmatis akan lebih hati-hati dalam mengambil keputusan. Implikasinya, informasi AM mulai diakui kalangan pengusaha. Hal ini merupakan perkembangan yang baik bagi profesi akuntan manajemen di Indonesia.

Perusahaan dengan karakteristik orientasi pada pekerjaan memiliki rerata IPAM yang lebih tinggi daripada perusahaan dengan karakteristik orientasi pada

pegawai. Temuan ini berarti bahwa informasi akuntansi manajemen lebih diperhatikan manajer jika informasi tersebut benar-benar bermakna bagi manajer. Implikasinya, akuntan manajemen dapat memposisikan dirinya sebagai penasihat manajer. Hal ini merupakan tantangan bagi profesi akuntan manajemen.

Dukungan terhadap hipotesis 3 menunjukkan bahwa informasi AM tidak hanya berlaku pada perusahaan yang berasosiasi dengan perusahaan Jepang. Temuan ini menyiratkan bahwa persaingan bisnis terjadi dengan perusahaan yang memiliki gaya manajemen Jepang dan gaya manajemen barat. Implikasinya, persaingan ke arah dunia global semakin jelas.

Kelemahan Penelitian

Beberapa kekurangan masih terdapat pada penelitian ini, *pertama*, instrumen Hofstede (1990) hanya digunakan sebagian, sehingga gambaran tentang karakteristik budaya dalam penelitian ini masih relatif kasar. Penyempurnaan penelitian dapat dilakukan mulai dari instrumen ini.

Kedua, sampel hanya 36 perusahaan. Jumlah ini terlalu sedikit untuk dapat digeneralisir, meskipun variasi sampel sudah diperoleh. Kekurangan lain adalah komposisi sampel yang tidak seimbang memungkinkan variabilitas data yang tinggi.

Ketiga, penelitian ini dilakukan saat negara Indonesia mengalami krisis Ekonomi. Diduga keadaan ini meningkatkan IPAM. Hal ini tidak dikontrol dalam penelitian ini. Penyempurnaan penelitian masih dapat dilakukan dengan memisahkan perusahaan-perusahaan yang memiliki kinerja keuangan berbeda.

Keempat, kelemahan-kelemahan yang melekat pada mail survey seperti maturasi. Faktor-faktor tersebut dapat mempengaruhi hasil penelitian.

Lampiran 1: Daftar Pertanyaan

1. Nama responden (boleh tidak diisi):
2. Jabatan responden:
3. Lamanya bekerja di perusahaan ini: tahun.
4. Unit Kerja (lingkari sesuai pilihan) : Pemasaran/Produksi/Litbang.
5. Tipe perusahaan (lingkari sesuai pilihan):
 - Go public/tidak.
 - BUMN/Non BUMN.
 - PMA/PMDN/Gabungan PMA-PMDN.
 - Berorientasi laba/Nirlaba.
6. Jenis industri (lingkari sesuai pilihan): Manufaktur/Jasa.

Untuk pernyataan-pernyataan berikut, bapak/Tbu diminta memberi tanda “√” pada kategori jawaban yang paling mendekati dengan pandangan bapak/ibu tentang unit kerja.

Karakter Unit Kerja	Tidak	Sedikit	Cukup	Benar-benar
	Menggambar Unit Kerja Saya			
1. Menghindari risiko				
2. Usaha yang terbatas				
3. Monoton dari hari ke hari				
4. Kesejahteraan berasosiasi dengan prestasi				
5. Hanya peduli dengan pekerjaan				
6. Pengambilan keputusan Individual (terpusat pada atasan)				
7. Didasarkan pada kompetensi pekerjaan				
8. Berpikir jauh ke depan				
9. Berasosiasi dengan pegawai berpendidikan tinggi				
10. Transparan dengan pegawai baru/pihak luar				
11. Hampir setiap orang merasa nyaman				
12. Pengeluaran perlu waktu relatif lama untuk disetujui meskipun penting untuk organisasi				
13. Waktu pertemuan hampir selalu on time				
14. Hampir tidak ada humor				
15. Penekanan pada hasil (bukan prosedur)				
16. Mengikuti etika bisnis secara praktis (bukan dogmatis)				

Berikut ini, bapak/ibu diminta “melingkari” salah satu angka yang ada pada pernyataan-pernyataan tersebut. Jawaban tersebut menunjukkan tingkat ketidaksetujuan/persetujuan bapak/ibu atas pernyataan yang ada. Penjelasannya: STS (sangat tidak setuju) dan SS (sangat setuju).

Penyataan	STS ——— SS
1. Di tempat saya bekerja, biaya dikendalikan dengan cara mengendalikan aktivitas yang menyebabkan biaya tersebut.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
2. Di tempat saya bekerja, dianut teknik/falsafah tertentu (seperti EOQ, JIT, TQM, TOC) dengan maksud mengendalikan persediaan.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
3. Di tempat saya bekerja, perusahaan mempertahankan/meningkatkan keunggulan kompetitif dengan melakukan analisis <i>value chain</i> (analisis aktivitas internal-eksternal sejak bahan baku/sd konsumen).	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
4. Di tempat saya bekerja, investasi dalam persediaan dihitung dengan memanfaatkan analisis perputaran persediaan.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
5. Di tempat saya bekerja, komposisi produk yang dihasilkan ditentukan dengan menggunakan model tertentu (misalnya <i>linear programming</i>).	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
6. Dalam situasi persaingan yang semakin tajam, di tempat saya bekerja selalu memanfaatkan analisis biaya diferensial jika dihadapkan pilihan alternatif keputusan (misalnya keputusan membeli/membuat sendiri).	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
7. Di tempat saya bekerja, perlu digunakan analisis titik impas karena sangat membantu perencanaan laba/penjualan.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
8. Di tempat saya bekerja, informasi tentang <i>contribution margin</i> sangat bermakna menginformasikan laporan rugi-laba.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
9. Di tempat saya bekerja, setiap usulan investasi dicermati dengan analisis sensitivitas.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
10. Di tempat saya bekerja, perlu digunakan analisis laba kotor untuk menelusuri sebab-sebab terjadinya perubahan laba.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
11. Di tempat saya bekerja, setiap manajer (divisi/departemen) bertanggung jawab atas penyusunan anggaran departemen dan selisih realisasi anggaran tersebut.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8

C. Perencanaan dan Pengendalian

Penyataan	STS ——— SS
12. Di tempat saya bekerja, perlu diterapkan <i>performance budget</i> (anggaran biaya yang penilaiannya dilakukan dengan membandingkan biaya yang dikorbankan dengan hasil yang dicapai) untuk merencanakan dan mengendalikan biaya aktivitas.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8

RUANG

BAKUMTAMU MANAJEMEN

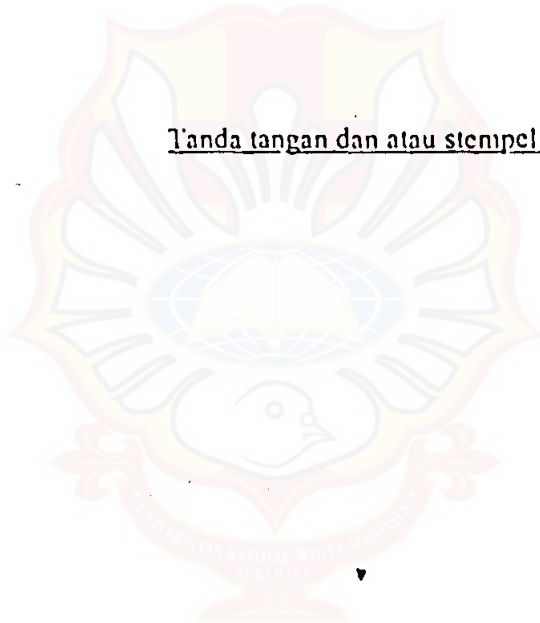
SNAS

13. Di tempat saya bekerja, perlu digunakan harga standar untuk perencanaan, pengendalian dan penentuan harga pokok produk.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8
14. Di tempat saya bekerja, biaya penelitian dan pengembangan mendapat perhatian yang cukup karena menyangkut kelangsungan hidup perusahaan.	1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8

Terima kasih atas partisipasinya, semoga Tuhan membalas kebaikan hati bapak/ibu.

Bapak/ibu menginginkan ringkasan hasil penelitian ini? (lingkari sesuai pilihan)
Ya/Tidak.

Tanda tangan dan atau stempel perusahaan



Lampiran 2: Validitas & Reliabilitas Instrumen

Validitas dan Reliabilitas Variabel Budaya

Konstruk	Item	Validitas (Pearson Correlation)	Sig. (2-tailed)	Status	Reliabilitas
Dimensi 1	1	.817	.000	Valid	Cronbach alpha (.7640)
	2	.814	.000	Valid	
	3	.850	.000	Valid	
Dimensi 2	4	.760	.000	Valid	Cronbach alpha (.6131)
	5	.769	.000	Valid	
	6	.728	.000	Valid	
Dimensi 3	7	.813	.000	Valid	Cronbach alpha (.6609)
	8	.832	.000	Valid	
	9	.672	.000	Valid	
Dimensi 4	10	.901	.000	Valid	Cronbach alpha (.6403)
	11	.819	.000	Valid	
Dimensi 5	12	.877	.000	Valid	Cronbach alpha (.6651)
	13	.855	.000	Valid	
Dimensi 6	14	.820	.000	Valid	Cronbach alpha (.6327)
	15	.728	.000	Valid	
	16	.727	.000	Valid	

Validitas dan Reliabilitas Variabel IPAM

Konstruk	Item	Validitas (Pearson Correlation)	Sig. (2-tailed)	Status Validitas	Reliabilitas
PAM 1	1	.600	.000	Valid	Split-half (.7201)
	2	.683	.000	Valid	
	3	.821	.000	Valid	
	4	.761	.000	Valid	
	5	.728	.000	Valid	
PAM 2	6	.660	.000	Valid	Split-half (.7016)
	7	.712	.000	Valid	
	8	.809	.000	Valid	
	9	.715	.000	Valid	
	10	.740	.000	Valid	
PAM 3	11	.665	.000	Valid	Split-half (.6054)
	12	.634	.000	Valid	
	13	.691	.000	Valid	
	14	.681	.000	Valid	

Lampiran 3: Data Responden

Data Responden (36 Manajer)

SESI Kedua

RUANG

B BAKHTIYATAMA WIRADIMEN

SNA

Keterangan	Jumlah
Jabatan Responden:	
▪ General Manager	12 buah
▪ Manajer Pemasaran	13 buah
▪ Manajer Produksi	8 buah
▪ Manajer Litbang	3 buah
Masa Kerja:	
▪ 1 – 5 tahun	23 orang
▪ 5 – 10 tahun	4 orang
▪ > 10 tahun	9 orang
Status Perusahaan:	
▪ Terbuka : Tidak terbuka	6 : 30 buah
▪ BUMN : Non BUMN	1 : 35 buah
▪ Modal Asing : Domestik : Joint Venture	7 : 28 : 1 buah

Saling-Peran (*interplay*) antara Akuntansi dan Budaya Perusahaan : Penelitian Empiris dengan Metode Interpretif-Etnografis

Eddy R. Rasyid

Universitas Andalas

Makalah ini melaporkan penelitian yang ditujukan untuk mengetahui dan menjelaskan bagaimana saling interaksi antara akuntansi dan budaya organisasi dimana akuntansi itu dipraktekkan. Penelitian dilakukan tidak dengan metode hypothetico-deductive yang berakar pada metodologi positivistik, akan tetapi dengan menggunakan metode interpretif-etnografis yang didasari oleh metodologi interpretif. Karenanya penelitian ini merupakan studi kasus yang mendalam pada sebuah perusahaan nasional yang terdaftar pada bursa efek Jakarta.

Melalui penelitian ini telah dilakukan analisis budaya atas sejarah lahirnya perusahaan. Juga diteliti sejarah munculnya praktek akuntansi di perusahaan tersebut. Dari analisis etnografis yang dilakukan, tampak bahwa akuntansi di perusahaan didominasi oleh praktek akuntansi keuangan. Akan tetapi, akuntansi tersebut tidak memiliki akar budaya di masyarakat perusahaan tersebut. Tumbuhnya perusahaan dan terbentuknya nilai organisasi tidaklah melibatkan akuntansi. Realitas akuntansi menjadi terpisah dari realitas dimana kehadiran akuntansi keuangan, bahkan juga kehadiran orang-orang yang bekerja di unit akuntansi, di perusahaan tidak memiliki arti apa-apa. Akuntansi keuangan berfungsi hanya untuk menghasilkan laporan keuangan formal untuk memenuhi ketentuan peraturan formal bagi perusahaan yang go public.

Dalam suasana demikian, tidaklah heran kalau praktek akuntansi manajemen tidak ada. Manajemen tidaklah menggunakan bahasa bisnis, yang oleh akuntan diyakini itu adalah akuntansi, tapi bahasa teknik statistik. Manajer di perusahaan tidak mengelola dengan akuntansi, management by accounting, tapi dengan kalkulasi, management by counting.

Penelitian ini menegaskan bahwa praktek akuntansi adalah praktek budaya, artinya bagaimana dia dipraktekkan, dan apa maknanya bagi kehidupan perusahaan, dibentuk oleh budaya organisasi yang melingkupinya. Juga ditunjukkan hal yang sebaliknya, yaitu akuntansi juga menentukan bentuk budaya organisasi.

1. Latar Belakang

Akhir-akhir ini muncul suatu kesadaran di kalangan peneliti akuntansi untuk perlu memahami peranan akuntansi dalam konteks sosial dan kulturalnya (Gaffikin, 1989; Hopwood, 1987; Burchell et al., 1980; Hayes, 1983; Roberts & Scapens, 1985; Hopper & Powell, 1985; Hopwood, 1983). Sebelumnya, penelitian akuntansi sangat didominasi oleh perhatian kepada aspek teknis dan klerikal saja. Akibatnya, sangat sedikit yang diketahui tentang bagaimana sebenarnya peran sosial dan organisasional akuntansi di tengah-tengah masyarakat dimana dia dipraktekkan (Hopwood, 1983, p. 287)

Sebenarnya, sejak tahun 1970an telah ada usaha untuk meneliti hubungan akuntansi dengan lingkungan organisasi, apakah lingkungan internal ataupun eksternal. Akan tetapi penelitian tersebut menggunakan pendekatan kontijensi yang memperlakukan lingkungan akuntansi sebagai variabel-variabel. Review yang komprehensif oleh Rasyid (1992) menunjukkan bahwa lingkungan organisasi telah diperlakukan sebagai variabel yang dituju adalah penjelasan sebab akibat yang linearistik antara faktor akuntansi dan faktor lingkungan. Penjelasan yang kausalitas seperti ini dikritik karena ketidakmampuannya untuk menjelaskan bagaimana sebenarnya akuntansi terimplikasi dalam proses pembentukan realitas sosial maupun budaya dimana akuntansi itu dipraktekkan (lihat misalnya Burchell et al. 1980; Arrington & Francis, 1993; Laughlin, 1995, 1987; Lavoie, 1987).

Karena kelemahan tersebut, muncullah himbauan untuk tidak memandang akuntansi hanya sebagai aktifitas teknis belaka. Memang praktek akuntansi adalah praktek teknis, tetapi bagaimana dia dipraktekkan serta makna yang diberikan kepada proses akuntansi tersebut tergantung kepada konteks sosial bahkan juga kultural (Morgan & Willmott, 1993; Hopwood, 1983). Dari segi metodologi penelitian, dapat diargumentasikan bahwa tidak dapatnya penelitian yang demikian mengungkapkan bagaimana proses saling pengaruh antara akuntansi dan lingkungannya disebabkan karena penelitian tersebut dilakukan dengan menggunakan metode *hypothetico-deductive* yang berakar pada filosofi ilmu *positivism*.¹

Untuk itu, diargumentasikan, para peneliti akuntansi perlu meminjam metode penelitian yang berakar pada ilmu sosiologi ataupun antropologi yang tidak *postifistik*. Peneliti akuntansi terdahulu mulai memperkenalkan metode etnografi ke dalam literatur akuntansi (Dent, 1991; Preston, 1986; Covalleski & Dirsmith, 1986, 1988; Boland & Pondy, 1986). Metode ini dilandasi oleh perspektif interaksi simbolik yang berakar pada filosofi interpretif (lihat misalnya Burrell & Morgan, 1979; Bernstein, 1983; Clifford & Marcus, 1986; Hiley, Bohman & Sutherman, 1991). Dengan menggunakan metode ini, para peneliti akuntansi tersebut mampu mengetahui apa yang sebenarnya terjadi dibalik sekedar hubungan sebab akibat antara akuntansi dan lingkungannya, misalnya budaya perusahaan.

Dalam konteks penelitian akuntansi di Indonesia, perkembangan ini sangat penting untuk dicermati. Penelitian akuntansi di Indonesia sangatlah tertinggal. Riset belumlah tradisi akuntan akademisi Indonesia, kecuali untuk tesis master, itupun kalau diwajibkan, atau disertasi doktoral mereka. Sementara itu Sudibyo (1995) berargumentasi bahwa kalau akuntan akademisi benar-benar ingin membumikan akuntansi dan manajemen pada bumi sosio-kultural Indonesia, mereka perlu melakukan "penelitian yang serius". Sudibyo (1995), secara implisit, juga meminta agar para peneliti akuntansi di Indonesia membuka diri mereka terhadap metodologi riset yang dikembangkan pada bidang ilmu sosiologi ataupun antropologi.

¹. Sebenarnya, pernyataan ini membutuhkan penjelasan, akan tetapi, tidak diberikan pada tulisan ini. Peminat dapat melihat lebih lanjut misalnya pada Rasyid (1995), Sukoharsono (1995), Triyuwono (1995), Sawarjuwono (1995), Burrell & Morgan (1979), Chua (1986), Hopwood (1994, 1987, 1983), Aitken & Gaffikin (1989), dan Burchell et. Al (1980).⁴

Penelitian yang dilaporkan ini, karenanya, ditujukan untuk mengetahui bagaimana akuntansi dipraktekkan di lingkungan budaya perusahaan dimana ia berada, serta bagaimana keterlibatan akuntansi dalam membentuk budaya organisasi tersebut ataupun sebaliknya. Pemilihan budaya sebagai konteks adalah penting dan perlu, karena salah satu yang sangat membedakan masyarakat Indonesia dengan masyarakat asing (Barat) adalah budaya masyarakatnya.

Makalah ini pertama kali akan menjelaskan terlebih dahulu agenda dan tujuan penelitian. Ini kemudian diikuti dengan diskusi lebih lanjut tentang metode penelitian, serta hasil-hasil penelitian. Sebuah kesimpulan dan saran untuk penelitian lebih lanjut akan mengakhiri makalah ini.

2. Tujuan dan Agenda Penelitian

Penelitian ini ditujukan untuk menjawab pertanyaan bagaimanakah hubungan saling-peran (*inter-play*) antara akuntansi dan budaya perusahaan dimana dia dipraktekkan. Asumsi dibalik pertanyaan ini, yang dijelaskan pada kerangka teori nantinya, adalah suatu keyakinan bahwa akuntansi merupakan praktek sosial bahkan akuntansi itu sendiri adalah sebuah artefak budaya (*cultural artefacts*). Karenanya tidaklah tepat memisahkan keduanya dan kemudian "memandangnya" sebagai variabel-variabel yang diteliti.

Dengan demikian realitas kehidupan sehari-hari perusahaan membentuk (*constructs*) realitas akuntansi di perusahaan tersebut, dan sebaliknya realitas akuntansi akan menentukan pula kehidupan perusahaan. Beberapa penelitian terdahulu telah penjelasan argumentatif-empiris tentang bagaimana akuntansi menciptakan realitas organisasi perusahaan (mis. Ansari & Bell, 1991; Hayes, 1983; Morgan, 1988; Chua, 1988; Boland Jr., 1989). Dari penelitiannya, Dent (1991) memperoleh pemahaman tentang bagaimana praktek-praktek akuntansi di perusahaan mereformasi budaya perusahaan yang telah ada. Dalam membentuk budaya perusahaan tersebut, simbol-simbol akuntansi jelaslah saling berinteraksi dengan simbol-simbol yang berasal dari bagian lain kehidupan perusahaan. Akan tetapi, *seberapa aktif peranan yang dimainkan oleh akuntansi dalam memproduksi budaya perusahaan tersebut* masih misterius bagi literatur akuntansi. Karena itulah isu ini menjadi salah satu agenda dalam penelitian ini.

Dari interaksi sosial sama mereka, masyarakat sebuah organisasi akan memiliki budaya lokal yaitu budaya organisasi. Budaya ini bagi orang-orang di dalam perusahaan akan merupakan sumber referensi dalam mengapresiasi kehidupan perusahaan. Dengan kata lain ia merupakan *interpretive schemes* yang membentuk "cara pandang dan cara tindak" mereka. Apresiasi mereka tersebut mempengaruhi bagaimana akuntansi dipraktekkan dalam organisasi tersebut. Dengan lain perkataan, apresiasi budaya partisipan organisasi mempengaruhi bagaimana akuntansi dipraktekkan di perusahaan dimana mereka bekerja. Akan tetapi, bagaimanakah proses tersebut dapat dijelaskan? Inilah yang menjadi agenda selanjutnya dalam penelitian ini.

Tujuan yang disebutkan di atas penting karena sangat memberikan kontribusi atas pengembangan pengetahuan akuntansi di Indonesia. Hasil penelitian ini akan merupakan referensi bagi penelitian selanjutnya, serta juga sebagai referensi bagi para pengajar akuntansi. Bahkan para akademisi akuntansi internasional juga sangat tertarik untuk mengkaji akuntansi Indonesia (Briston, 1990) seperti juga tertariknya ahli ekonomi asing dalam meneliti ekonomi Indonesia.²

². Kalau pada beberapa universitas di luar negeri ada pusat-pusat penelitian yang mengkhususkan pada penelitian Ekonomi Indonesia, kenapa sampai sekarang belum ada yang menyelenggarakan pusat studi Akuntansi Indonesia?

3. Kerangka Teori dan Kerangka Analisis

Telah dijelaskan bahwa penelitian akuntansi hendaknya mengapresiasi akuntansi tidak hanya sebagai sesuatu yang teknikal dan klerikal saja, tetapi sebagai proses sosial dan budaya. Yang sensial dalam pandangan ini adalah asumsi bahwa akuntansi sebagai realitas bukanlah realitas obyektif yang terasing dari lingkungannya. Tidak seperti realitas air yang mendidih yang terlepas dari konteks dimana dia berada. Akuntansi adalah realitas sosial, artinya dia produk dari interaksi sosial. Misalnya PT Semen Padang dan PT Semen Cibinong sama-sama memiliki anggaran perusahaan yang besar kemungkinan dari segi bentuk informasi di dalamnya sama (karena disusun dengan cara yang sama). Akan tetapi samakah "peran" (*organisational roles*) yang sebenarnya dari anggaran pada kedua masyarakat perusahaan di atas? Dapat dipastikan tidak.

Dalam kajian filsafat ilmu, metodologi yang memandang realitas yang diteliti sebagai realitas obyektif obyektif disebut dengan metodologi positivistik/fungsionalistik yang berakar pada filosofi *positivism* (Burrell & Morgan, 1979). Sedangkan yang memandang realitas yang diteliti sebagai sebuah konstruksi yang maknanya diberikan oleh orang-orang yang menciptakan, dikenal dengan metodologi interpretif. Diarahkan oleh tujuan dan agenda penelitian disebutkan terdahulu, penelitian yang dilaporkan ini didasarkan kepada metodologi interpretif yang berakar pada *symbolic interactionism*.

Beberapa nama telah diberikan kepada pendekatan ini ketika dia digunakan dalam penelitian akuntansi, seperti metodologi kualitatif naturalistik (Covaleski & Dirsmith, 1986; 1988, 1990), pendekatan humanistik interpretif (Tomkins & Groves, 1983), atau antropologi interpretif (Ansari & Bell, 1991; Dent, 1991). Perbedaan nama ini disebabkan karena perbedaan dari akar filosofi atau teori yang digunakan. Penelitian ini akan menggunakan filosofi antropologi interpretifnya Geertz (1983, 1993a, b). Metode pengumpulan data serta analisa yang dikembangkan oleh Geertz, yaitu metode etnografi, juga diadopsi oleh penelitian ini. Tentang ini akan dijelaskan pada bagian metode penelitian.

Karena penelitian ini didasari oleh filosofi Geertz, tentu perlu dirumuskan terlebih dahulu tentang apa yang dimaksud dengan akuntansi, organisasi perusahaan serta budaya organisasi perusahaan yang digunakan dalam penelitian ini. Penjelasan ketiganya ini serta diskusi bagaimana ketiganya saling berhubungan akan membentuk kerangka teori dan kerangka analisa bagi penelitian ini.

3.1 Budaya dan Budaya Organisasi

Kalaupun ada konsep rumusan yang definisinya paling banyak ragamnya, itu mungkin adalah budaya. Karenanya memahami budaya haruslah dengan menegaskan perspektif yang digunakan. Clifford Geertz, yang pemikiran antropologinya dikenal dengan *Geertzian interpretive anthropology*, oleh koleganya diakui sebagai seorang antropologis sekaligus filosofis yang paling disegani (Walters, 1980; Roseberry, 1982; Shankman, 1984; Clifford, 1988; Crane, 1994). Perhatikanlah pengakuan berikut ini:

Few anthropologists in recent years have enjoyed wider influence in the social sciences than Clifford Geertz. Sociologists, political scientists, and social historians interested in popular culture have turned increasingly to anthropology, in the anthropologist most often embraced is Professor Geertz (Roseberry, 1982, p.1013)

Bagi Geertz (1993a, h. 12, 144). Budaya adalah "*an ordered system of meaning and symbols*

("interworked systems of construable sign"), in terms of which social interaction takes place." Karena budaya adalah gestur simbolik, maknanya diciptakan dan dikembangkan melalui interaksi sosial. Dengan pengertian seperti ini, Geertz ingin meyakinkan bahwa perilaku manusia dapat dipahami melalui aksi simbolik (*symbolic action*) mereka yang dengan memahaminya kita akan dapat mengungkapkan makna yang tercipta dari aksi-aksi sosial (*social action*) masyarakat tersebut.

Dengan perspektif interpretif ini, untuk memahami budaya berarti *to search for meaning*, yang dalam hal ini tugas peneliti adalah menjelaskan "retorika kehidupan" bukan sekedar gramatika dan strukturnya. Bagaimana caranya? Pertanyaan ini menyangkut pengumpulan data yang akan dijelaskan nanti pada bagian penelitian.

Konsepsi budaya Geertz ini memberikan pandangan bagaimana mendefinisikan budaya organisasi. Dalam kerangka perspektif Geertz, budaya organisasi atau perusahaan haruslah diartikan sebagai budaya dari aktor-aktor kehidupan organisasi tersebut. Jadi, budaya organisasi adalah sebuah konstruksi sosial, artinya ia dibangun oleh anggota organisasi melalui interaksi diantara sesama mereka. Kalau dia telah terbentuk, budaya perusahaan tersebut akan merupakan sumber referensi atau konteks bagi kehidupan organisasi dimana lembaga-lembaga organisasi seperti akuntansi, dan aktivitas-aktivitas organisasi seperti penyusunan anggaran, dapat dipahami. Dengan merujuk kepada konsepsi Geertz ini, memungkinkan kita menempatkan (praktek) akuntansi dalam konteks budaya organisasi dimana dia dipraktekkan.

3.2 Organisasi

Pemahaman atas organisasi selama ini didominasi oleh pandangan mekanistik yang menempatkan organisasi sebagai "*a hard concrete reality*" (Reed, 1985; Burrell & Morgan, 1979) yang "bentuk" nya dapat dilihat pada struktur organisasi. Struktur organisasi merefleksikan bagaimana organisasi dipecah menjadi fungsi-fungsi yang perlu dikoordinasikan kerjanya agar ada dalam suatu sistem. Organisasi dengan demikian merupakan sistem kerjasama sosial (Bennard, 1938). Pandangan ini dalam literatur teori organisasi dikenal sebagai praktek dasar bagi studi budaya organisasi. Selznick, seorang ahli sosiologi, memodifikasi pandangan ini dengan memberikan penekanan pada aspek birokrasi organisasi (Burrell & Morgan, 1979; Reed, 1985). Tugas birokrat diorganisasi adalah untuk menciptakan nilai-nilai dan norma organisasi.

Kalau yang dimaksud sistem dalam pandangan di atas adalah sistem tertutup, Katz & Kahn (1966) mempelopori pandangan bahwa organisasi sebagai sistem adalah terbuka (*open system*). Munculnya pandangan ini, menandai munculnya literatur teori organisasi yang menganalogikan organisasi sebagai organisme hidup. Yang utama bagi teori organisasi kontijensi ini adalah kepercayaan bahwa untuk mempertahankan hidupnya, organisasi perlu mengadaptasi lingkungan sosialnya yang dinamis.

Usaha awal membawa masuk budaya ke dalam studi organisasi dilakukan dengan menggunakan teori kontijensi ini yang memperlakukan budaya sebagai faktor atau variabel: variabel internal, kalau itu adalah budaya organisasi, dan eksternal bila budaya nasional (lihat Mis, Peter dan Waterman, 1982; Gordon, 1985, 1991; Barney, 1986; Hofstede, 1990). Pendekatan struktural fungsionalistik seperti ini mengakibatkan teori organisasi ditandai oleh keadaan yang didiskusikan pada awal makalah ini.

Intelektual ortodoksi pendekatan kontijensi, yang menguasai kajian organisasi selama lebih dari tiga puluh tahun, mulai melemah pada awal 1970an (Reed, 1985; Weick, 1973; Silverman, 1970). Perspektif fungsionalistik-positivistik mulai memiliki alternatif. Usaha untuk membangun alternatif dilakukan dengan membawa pemikiran-pemikiran sosiologi seperti Schutt, Heidegger, Garfinkel

Mead, Foucault, Derrida, dan Lyotard, dan Geertz misalnya, ke dalam suatu organisasi (lihat mis. Bittner, 1965; Weick, 1969; Clegg, 1977; Cooper & Burrell, 1988; Hassard & Martin, 1993).

Salah satu dari perspektif alternatif tersebut adalah perspektif interpretive yang tidak memandang organisasi secara mekanistik dan organistik. Analogi fisik tepat kalau dipakai untuk memahami ilmu fisika, akan tetapi dia akan menyesatkan kalau digunakan untuk membangun *human knowledge* seperti organisasi. Analogi mekanistik dan organistik terlalu mensimplifikasi fitrah organisasi dengan mengabaikan karakter organisasi sebagai "*complex pattern of human activity*" (Turner, 1990; Morgan et al., 1983). Menurut perspektif interpretif, realitas sosial, seperti realitas organisasi, dikonstruksi oleh manusia melalui interaksi sosial. Ini berarti realitas sosial tidak bisa dipahami terlepas dari *intersubjective meanings* yang muncul dari keterlibatan para aktor organisasi dalam interaksi.

Ini melahirkan perspektif organisasi yang interpretif yang memandang organisasi tidaklah sebagai *impersonal* dan *objective*, tapi sebagai produk interaksi sosial yang berkelanjutan. Kehidupan organisasi dipahami sebagai bentuk-bentuk simbolik tertentu, yaitu simbol yang mengekspresikan *significant networks of rules or model of action*. Kalau dihubungkan dengan *Geertzian interpretive anthropology*, organisasi tidak lain adalah budaya. Memandang organisasi sebagai sebuah budaya, bukan mesin atau organisme hidup, berarti memahami organisasi sebagai sebuah sistem simbol. Memandang organisasi sebagai sebuah budaya berarti memandang hal yang obyektif dari sebuah organisasi, seperti struktur organisasi, rapat-rapat, ketentuan organisasi, job diskripsi, standar prosedur operasi, sebagai artefak budaya yang mempengaruhi realitas yang ada dalam organisasi. Semua yang tampak obyektif ini diperlakukan sebagai ekspresi simbolik dari realitas organisasi. Dalam perspektif interpretif ini, manajer organisasi merupakan aktor yang tugas utamanya adalah *management of meaning*.

Dalam hubungannya dengan pemahaman atas organisasi, seperti yang dikatakan sebelumnya, adalah masyarakat dalam organisasi tersebut melalui komunikasi yang menciptakan, memelihara, menyebarkan dan merubah sistem simbol dan makna dari organisasi (Geertz, 1993a, b). Jadi organisasi merupakan sistem simbol dan makna yang dimiliki bersama oleh suatu masyarakat organisasi.

Sebagai suatu *system of shared meaning*, budaya organisasi membentuk konteks di dalam makna aksi-aksi organisasi dapat dipahami (Geertz, 1993a, h. 14). Rosen (1991b, h. 273) berargumentasi bahwa *although culture emerges from action, it continuously acts back upon it as well, recreating and transforming action through the provision of meaning*. Aktor organisasi menggunakan sumber daya simbolik sebagai penuntun aksi yang mereka lakukan dalam setting organisasi (Turner, 1990; Geertz, 1993, p. 145). Dengan demikian, budaya perusahaan membentuk *interpretive shames* para aktor organisasi yang menjadi pedoman mereka untuk menentukan aksi-aksi, termasuk praktek akuntansi di organisasi tersebut.

3.3 Akuntansi

Argumen telah diajukan sebelumnya bahwa menurut perspektif interpretif, hal obyektif (*objective features*) dari organisasi dipandang sebagai artefak budaya. Tentu demikian pula halnya dengan akuntansi. Dengan demikian akuntansi merupakan *a web of significance*. Walaupun sistem akuntansi dirancang, *craft tailored*, untuk dapat bekerja di suatu organisasi, tetapi bagaimana makna sistem itu terserah kepada masyarakat organisasi tersebut. Penelitian empiris oleh Preston (1986) Covalleski dan Dirsmith (1986, 1988) dan Carniawska dan Jacobson (1989) memberikan contoh untuk itu. Dalam studi akuntansi, keinginan memandang akuntansi manajemen sebagai fenomena

organisasi, bukannya ekonomi, sejalan dengan keinginan merefigurasi pemikiran akuntansi (lih. Mis. Hayes, 1983; Hopwood, 1978, 1987; Burchell et al., 1980; Laughlin & Lowe, 1990). Ada suatu keyakinan bahwa melalui cara pandang ini, pemahaman yang lebih berakar pada konteks organisasi sosial serta lebih dinamis akan akuntansi dapat dibangun (Hayes, 1983; Hopwood, 1987). Sebagai *a web of significance* akuntansi berarti jaringan simbol-simbol dan makna yang muncul dalam organisasi yang dengannya komunikasi dalam organisasi terjadi.

Dalam studi akuntansi, aspek penciptaan makna baru ini akhir-akhir ini saja mulai mendapat perhatian, walaupun belum banyak. Hal ini nampak misalnya dalam studi Preston (1991) Ansari dan Bell (1991) Dent (1986). Dent meneliti bagaimana proses dinamis digantikannya budaya enjinir di sebuah perusahaan kereta api di Inggris oleh budaya bisnis, serta bagaimana dalam proses tersebut akuntansi berperan.

Kalau kita pandang akuntansi sebagai budaya, berarti orang-orang dalam organisasi haruslah diletakkan pada titik sentral. Mereka tidak hanya sekedar pelaksana, tapi adalah "*person engaged in a complex web of reality construction*" (Morgan, h.482). Aksi-aksi menciptakan apa yang disebut sebagai *accounting meaning systems (accounting culture)*. Akan tetapi walaupun akuntansi tercipta melalui aksi para aktor organisasi, sistem maknanya akan selalu mempengaruhi akuntansi. Dengan kata lain, sistem makna akuntansi menjadi sumberdaya dalam proses konstruksi dan konstuksi realitas.

Diskusi atas budaya organisasi, organisasi dan akuntansi serta hubungannya, mengantarkan kita kepada sebuah kerangka referensi bagi penelitian ini. Yang dimaksud dengan kerangka referensi disini bukanlah sebuah model yang harus diuji. Penelitian yang menggunakan perspektif interpretif tidaklah bertujuan untuk merumuskan model yang kemudian diuji secara empiris. Akan tetapi kerangka referensi berguna sebagai *initial pathway* bagi penelitian ini, dan karenanya digunakan sebagai dasar bagi penjelasan akan fenomena yang diteliti. Dari kerangka referensi, seperti Gambar 1 di Lampiran, dapat dilihat bahwa aktor-aktor organisasi merupakan sentra. Ide utama dibalik kritikan terhadap studi akuntansi yang mekanistik-positivistik seperti dijelaskan pada awal makalah ini adalah pengetahuan akuntansi diproduksi oleh manusia, untuk manusia dan tentang manusia dan lingkungan sosial serta fisikalnya (Chua, 1986, p.603).

4. Metode Penelitian

Seperti dijelaskan sebelumnya, penelitian ini tidaklah menggunakan metode *hypothetico-deductive* tapi *etnografis*, yaitu metode kualitatif yang didasari oleh perspektif interpretif. Metode ini dikembangkan oleh para peneliti budaya/antropologis. Dalam konteks penelitian akuntansi, metode *etnografis* merupakan studi lapangan yang ditujukan untuk menggali *meaning* yang muncul dari interaksi sosial diantara orang-orang di tengah masyarakat yang mempraktekkan akuntansi. Apa yang dilakukan dalam penelitian ini adalah "*to appreciate the art and the rhetoric, the varying skill and tactical creativity, of the individual actors in in the various manipulation*" (GowJenough, 1974, h. 435). Dalam mengapresiasi ini yang harus diperhatikan oleh peneliti adalah *thick description* dari proses sosial yang diteliti tersebut, bukanlah *thin description*. Dengan mengutip penjelasan Geertz berikut, akan dapat diilustrasikan apa yang dimaksud dengan *thick description* dan apa bedanya dengan *thin description*.

But the point is that between what Ryle calls "thin description" of what the rehearser (parodist, winker, twitcher,) is doing ("rapidly contracting his right eyelids") and the "thick description" of what he is doing ("practising a burlesque of s fried faking a wink to

deceive an innocent into thinking a conspiracy is in motion") lies the object of ethnography (Geertz, 1993a, h.7).

Yang dimaksud dengan *ethnography* tidak saja bagaimana mengumpulkan data, tapi juga bagaimana menuliskan pemahaman atas apa yang diteliti. Menuliskan ini juga untuk dapat menghasilkan *thick description* dari realitas kehidupan yang diteliti. Dalam konteks ini perlu dijelaskan bahwa dalam memberikan *thick description*, yang harus dipahami oleh peneliti adalah "meanings": tidaklah *thin description* dari "mengerdipkan mata", tapi adalah *thick description* sebagai suatu parodi (Geertz (1993a, h.19) mengatakan "*What we write is meaning of the speech event, not event as event.*") Tampaknya Geertz ingin mengontraskan *the rich, the thick textured of qualities of interpretive theory* dengan *the worn, threadbare qualities of a mechanistic, reductionist social science* (Shankman, 1984, h.263).

Guna dapat mendengar dan melihat untuk kemudian menuliskan *thick description* dari suatu fenomena sosial dan budaya, peneliti haruslah "go native", artinya peneliti haruslah datang menemui masyarakat yang ditelitinya (*going native*) untuk "melihat dan mendengar" kehidupan sehari-hari para aktor kehidupan yang diteliti: "*going native*" as "*our formulations of other people's symbol systems must be actor oriented*": (Geertz, 1993a, h.14). Geertz mengingatkan bahwa *going native* tidaklah untuk menirukan kehidupan aktor ataupun mengulangi pengalaman mereka. Pemahaman akan sistem simbol disuatu masyarakat tidaklah hasil dari pengulangan pengalaman mereka. Apa yang harus dikatakan peneliti adalah dengan sungguh-sungguh mendengar dan melihat. "*We must go to cling the injunction to see thing from the native's point of view*" (Geertz, 1993b, h.56). Akan tetapi dalam melakukannya kita tidaklah perlu secara psikologis dekat dengan mereka atau merubah identifikasi budaya kita seperti budaya mereka (Geertz, 1979, p.226). "*The trick is not go get yourself into some inner correspondence of spirit with your informants*" (Geertz, 1993b, h.58). Geertz kemudian memperkenalkan konsep *experience-near* dan *experience-distant* untuk mereformulasi konsep "*going native*".

Experience-near concepts adalah konsep yang digunakan oleh orang-orang pemilik budaya yang diteliti untuk mendefinisikan apa yang mereka lihat, rasakan, imajinasikan dan pikiran. Dengan demikian dalam *going native* yang dilakukan adalah *searching out and analysing the symbolic forms, words, images, institutions, behaviour, in terms of which, in each place, people actually represent themselves to themselves and to another* (Geertz, 1979). Dalam studi akuntansi misalnya bagi pada umumnya pengusaha kecil Indonesia "untung" merupakan selisih antara harga jual dan harga beli. Berarti itulah yang dimaksud untung sebagai *experience-near concept*.

Experience-distant concept adalah konsep orang-orang yang diteliti mungkin tidak familiar dengannya, akan tetapi digunakan oleh peneliti untuk mencapai tujuan praktis atau akademisnya. Misalnya, konsep profit bagi akuntan adalah tidak hanya sekedar selisih antara harga beli dan harga jual. Berarti, profit bagi pengusaha kecil tersebut adalah *experience-distant concept*.

Dengan penelitian seperti ini, pengetahuan yang dihasilkan akan *close to the ground*. Artinya pengetahuan tersebut menjadi kontekstual dan lokal. Inilah yang membedakannya dengan penelitian yang *hypothetico-deductive* yang menghasilkan pengetahuan yang obyektif dan tidak kontekstual.

Seperti yang dikatakan pada bagian sebelumnya, penelitian ini bertujuan untuk menyusun penjelasan bagaimana sebenarnya peran akuntansi yang dipraktekkan pada sebuah organisasi dalam membentuk realitas budaya di organisasi tersebut, serta sebaliknya. Karenanya penelitian ini haruslah merupakan studi kasus yang spesifik, artinya studi kasus pada sebuah organisasi tertentu, dalam hal ini adalah organisasi perusahaan.

Kemudian dikirimkanlah permohonan untuk melakukan penelitian kepada 20 perusahaan yang dikenal sebagai perusahaan besar di Indonesia. Balasan diterima dari enam perusahaan yang

tiga diantaranya menolak. Pemilihan satu diantara tiga dilakukan dengan kriteria perusahaan mana yang tidak memiliki karyawan asing. Penelitian lapangan (*field work/going native*) dilakukan selama 112 minggu, 6 hari seminggu, dan rata-rata 6 jam sehari. Pengumpulan data dilakukan melalui pengamatan yang mendalam, wawancara yang intensif dan mendalam hampir dengan semua manajer di perusahaan, serta mengumpulkan dokumen-dokumen sejarah/arsip. Untuk menangkap nuansa kehidupan sehari-hari perusahaan, peneliti juga melakukan observasi pada unit-unit teknis pada bengkel-bengkel, armada, dan lantai pabrik, serta berdialog dengan pekerja di sana. Selama melakukan studi di lapangan peneliti mengikuti dua kali acara piknik karyawan.

5. Hasil Penelitian

Perusahaan yang diteliti adalah pionir³ dalam industri air minum dalam kemasan (AMDK), yang didirikan tahun 1973 dan go public pada tahun 1989 dengan 24,83% saham dimiliki publik. Produk pertama diluncurkan pada tahun 1974, dan sekarang berkembang menjadi 10 produk. Sementara kantor pusat berlokasi di Jakarta Pusat, pabrik utama dan yang lainnya berjumlah 12 buah terpencar pada beberapa kota di Indonesia.

Sampai dengan tahun 1978 perusahaan ini masih merugi. Pada waktu produk pertama kali diperkenalkan, masyarakat Indonesia belum mengenal AMDK. Mungkin tidak pernah terbayangkan sebelumnya bagaimana mungkin air putih tawar yang biasanya dapat diperoleh gratis sekarang setelah dikemas harus dibeli dengan harga yang lebih tinggi dari harga bahan bakar⁴. Namun demikian usaha membangun pasar sukses dan semenjak dicapai tingkat produksi *break-even*, penjualan melonjak drastis. Sampai sekarang perusahaan tetap menjadi pemimpin di industri AMDK.

Karena sejak berdiri perusahaan tetap saja merugi, pada tahun 1978 harga jual dinaikkan dengan lebih 300%. Harga baru ini bukanlah dilandasi oleh informasi harga pokok produksi, tapi hanya keyakinan bahwa masyarakat enggan membeli karena harga yang terlalu rendah. Ternyata kemudian penjualan memang meningkat drastis. Dari sini timbul keyakinan bahwa harga rendah merugikan citra produk.

5.1 Pengorganisasian Pekerjaan

Organisasi di perusahaan dapat dikelompokkan atas 3 level. Manajemen puncak terdiri atas Presiden Direktur, Direktur Keuangan, Direktur Produksi dan Direktur Umum. Tanggung jawab setiap direktur direfleksikan oleh nama jabatannya. Tidak ada direktur pemasaran karena untuk pemasaran dibentuk anak perusahaan tersendiri. Kelompok direktur ini didampingi oleh kelompok staf ahli. Akan tetapi, di Perusahaan staf ahli tidak hanya sebatas memberikan advis tetapi juga memiliki kekuasaan operasional. Staf Ahli Pengawasan Kualitas, misalnya, memiliki akses langsung ke unit-unit laboratorium. Staf Ahli Pengembangan Perusahaan juga melakukan perjalanan keliling dunia guna memasarkan produk dan menjalin kerjasama dengan perusahaan-perusahaan lain yang karenanya dia dikenal sebagai "menteri luar negeri". Di Perusahaan, staf ahli ini dipercaya dan diperlakukan oleh para aktor organisasi sebagai manajemen puncak.

³. Untuk selanjutnya disebut Perusahaan (*P dengan huruf besar*)

⁴. Tentu saja termasuk harga botol/kontainer.

Pada level menengah ada tujuh manajer: operasi, riset dan pengembangan, teknik, dibawah Direktur Produksi, serta personalia, hukum, rumah tangga dan keamanan dan kesehatan kerja di bawah Direktur Umum. Menariknya, para manajer unit bawahan langsung Direktur Produksi juga disebut "Direktur", sedangkan yang di bawah Direktur Umum hanya Manajer kecuali untuk personalia disebut Direktur Personalia. Bagi masyarakat kita, panggilan jabatan merupakan respek yang diberikan.

Di perusahaan perhatian yang besar diberikan kepada unit-unit yang berhubungan dengan produksi. Ada tiga "direktur" di bawah Direktur Produksi, dan mereka merupakan "orang-orang kunci". Pada waktu penelitian ini dilakukan, Direktur Produksi dirangkap oleh Presiden Direktur. Jelas sekali, dan memang dikatakan demikian, bahwa unit-unit produksi ini sangat penting sekali karena harus dikendalikan langsung oleh orang yang dianggap paling tahu tentang produksi. Sementara itu Direktur Keuangan tidak memiliki seorangpun "direktur" atau bawah pada level menengah, tetapi hanya pada level ketiga yaitu pada unit-unit akuntansi, kasir, gaji, komputer, pengendalian intern.

Di Perusahaan promosi jabatan tidak saja dipengaruhi oleh prestasi kerja tetapi juga tersedianya posisi. Akan tetapi, orang-orang di perusahaan menilai bahwa mereka yang di unit-unit produksi dan pengawasan mutu memiliki "jalan mudah" untuk sampai ke posisi atas. Ada seorang supervisor di pengawasan produksi yang hanya butuh tujuh tahun untuk sampai ke posisi "direktur", sementara banyak supervisor yang tidak memiliki "jalan" untuk naik. Dari segi gaji juga umum dipercaya bahwa orang-orang produksi dan pengawasan produksi mendapat lebih banyak.

5.2 *Texturing*⁶ Perusahaan

Berdirinya perusahaan adalah realisasi dari ide pertama, pemilik perusahaan. Dia meminta salah seorang familinya, Susilo, untuk merealisasi ide tersebut karena sebagai pejabat pemerintah sering mendapat keluhan tamu asing, akan tidak sehat air minum yang mereka konsumsi. Susilo kemudian mengajak kenalaninya, yang sekarang sebagai Presiden Direktur, yaitu Gautama, merealisasi ide tersebut. Mereka berdua merancang proses produksi yang sama sekali tidak mereka ketahui sebelumnya. Karenanya, Susilo pergi meninjau pabrik-pabrik serupa ke luar negeri, seperti Thailand. Mereka berdua tidak saja perancang tapi juga pelaksana produksi sekaligus memasarkannya.

5. *Texturing* (Cooper & Fox, 1990) disini adalah metaphor yang dipilih untuk menggambarkan proses munculnya *entrepreneur* yang sekaligus juga proses berdirinya Perusahaan. *Texture* adalah produk budaya, bukan produk teknis, dan *texturing* adalah praktek sosial tidak semata praktek teknis. Penggunaan metaphor ini menyebabkan peneliti dapat memahami proses berdirinya perusahaan sebagai suatu proses "*connectedness in action*": *the feature of an endless series of relationships which continually move into each other*. Cara tradisional mengungkapkan proses berdirinya perusahaan menghasilkan penjelasan yang tidak dapat menangkap "nuansa" yang hidup dalam proses itu dan cenderung jadi mengagungkan seseorang dan mengabaikan peran orang lain. Dengan menggunakan metaphor ini, akan dapat disusun *a story* yang memahami bagaimana konteks terimplikasi kedalam proses lahirnya sang *entrepreneur* dan perusahaan. Bagaimanapun juga seorang *entrepreneur* tidak mungkin bisa bekerja sendiri. Mengutip Pepeer (1942), Cooper dan Fox (1990, h. 576) menulis:

as we analyse a texture, we move down into a structure of strands and at the same time sheer out into its contexts. A button is thus never reached. For the support of every texture lies in the context. This support is as extensive as you wish, but you never reach the end of it (h.250). There is not top or bottom to the contextualistic world (p.251).

Mereka yang merancang tema-tema iklan dan strategi pemasaran lainnya. Mereka berdua mendatangi hotel-hotel, toko-toko untuk menitipkan produk. Sulit memang meyakinkan masyarakat membeli sesuatu yang selama ini mereka dapat memperoleh secara gratis.

Setelah hampir empat tahun, masih rugi. Kemudian mereka memutuskan untuk menaikkan harga jual beli lebih dari tiga kali lipat. Ternyata memang malah penjualan meningkat sehingga kurang setahun setelah itu tercapailah tingkat produksi yang *break-even*. Ini meyakinkan mereka bahwa mereka ada pada "*right direction*". Pratama kemudian menghentikan karirnya sebagai pejabat pemerintah untuk kemudian menjadi Presiden Direktur. Setelah itu perusahaan maju dan berkembang pesat sekali. Setelah tahun 1984 sampai waktu penelitian lapangan dilakukan hampir setiap tahun diresmikan pabrik baru. Tabel 1 pada lampiran merupakan ringkasan dari perkembangan perusahaan.

Analisis *texturing* Perusahaan memunculkan dua tema. Menggunakan *texture* sebagai analogi atau *metaphor* dalam menganalisis munculnya Pratama sebagai *entrepreneur* dan Perusahaan sebagai *entrepreneurial firm* berarti mengarahkan perhatian pada proses *connectedness in action*. Yang saling berhubungan melalui aksi tersebut adalah *motivation* dan *technical competence*. Implisit disini adalah asumsi bahwa baik seorang usahawan (*entrepreneur*) maupun perusahaan adalah produk dari intreraksi sosial.

Tema yang pertama adalah *motivation*. Kita telah mengetahui bahwa motivasi pertama kali datang dari Pratama karena sensitifnya atas lingkungan yang dia hadapi sehari-hari. Mungkin saja ada orang lain yang menghadapi lingkungan yang sama, tetapi mereka tidak melihat peluang pasar. Menurut filosof *symbolic interactionism* yang mendasari perspektif interpretif, agar motivasi muncul diperlukan "*a situated identity*" dan Pratama memilikinya, yaitu identitasnya dan posisinya sebagai seorang pejabat pemerintahan.

Usaha mentransfer ide dan motivasinya ke sebuah *social network*. Ini adalah proses diskursus sosial melalui mana keyakinan pribadi bahwa "kekecewaan tamu" berarti peluang bisnis. Teryakinkannya Susilo dan Gautama bukanlah semata karena keyakinannya akan ide saja tapi karena memang pada waktu itu pemerintah sedang menggencarkan investasi domestik.

Tema yang kedua adalah *technical competency*. Di Perusahaan tema ini muncul ketika ide akan direalisasikan. Seperti dijelaskan sebelumnya, Susilo berusaha untuk membangun *technical knowledge* nya melalui peninjauan ke luar negeri, sedangkan Gautama adalah mantan mahasiswa di fakultas teknik. Kemampuan dan pengetahuan mereka berdua tentang bagaimana produk seharusnya diproses membentuk apa yang disebut dengan "*the first pool of assets*" atau "*genetic pool*" (Bouwean & Steyaert, 1990). Setelah sukses dengan membangun kompetensi mereka dalam teknologi produksi, mereka bersama-sama dengan pekerja terlibat dalam proses kerjasama mentransfer *genetic pool* ke "*a dominant logic*" (Prahalad & Bettis, 1986). *Dominant logic* merefleksikan konseptualisasi Pratama, Susilo dan Gautama atas bisnis dan keputusan-keputusan dalam pengalokasian sumberdaya seperti teknologi, advertensi, dan pengembangan produk (Bouwean & Steyaert, 1990). Berhasilnya produk pertama diluncurkan adalah suatu legitimasi akan ampuhnya *dominant logic* yang dikembangkan.

Dalam perkembangan perusahaan selanjutnya tentu saja terjadi modifikasi atas *dominant logic* yang memunculkan *dominant logic* baru. Misalnya, dinaikkannya harga secara drastis yang malah menaikkan dengan drastis pula penjualan memodifikasi *dominant logic* sebelumnya bahwa harga lebih murah diperlukan untuk merebut konsumen.

Proses muncul dan berkembangnya *entrepreneur* dan perusahaan tampak menunjukkan proses produksi (reproduksi) *social network* dan *taskdomain* berlangsung. Proses pertama merupakan proses "*wefi*" sedangkan yang kedua adalah "*wrap*". "*Weaving activity*" atau perajutan itu sendiri merupakan "*organisational dialogue*" antara kedua proses yang merupakan interaksi sosial dimana dipusatnya ada Pratama, Susilo dan Gautama. Begitulah proses itu berlanjut terus tanpa habisnya

bagaikan orang merajut kain yang tiada ujungnya. Mungkin saja orang-orang yang "dipusat" berganti, tetapi proses sosial akan berlanjut terus.

5.3 Budaya Perusahaan

Pada bagian ini penulis ingin menjelaskan bagaimana diskursus sosial yang terjadi sehingga terbentuknya budaya perusahaan. Diharapkan dari analisis budaya yang dilakukan, dapat diketahui bagaimana sistem simbol secara bersama-sama menjadi milik aktor perusahaan, yang kemudian menjadi referensi bagi mereka dalam mendefinisikan apa artinya perusahaan bagi mereka, dalam mengungkapkan perusahaan dan dalam membangun *judgement* mereka (Geertz, 1993, h.144).

Perhatian penulis sebagai peneliti sejak kedatangan di perusahaan untuk pertama kali dan seminggu pertama, terarah kepada realitas sosial bahwa orang-orang pada unit-unit personalia dan akuntansi merasa bahwa unit mereka tidak mendapat penghargaan sebagaimana mestinya. Seperti yang dikatakan oleh unit kepala pelatihan: "Baru sekarang ini pelatihan diizinkan dilakukan pada jam kantor yang dimulai jam dua siang setelah istirahat makan siang." Sedangkan Direktur Personalia mengatakan: "Ketika mereka merekrut karyawan kami tidak diberitahu, tetapi ketika ada kasus dan mereka ingin memberhentikan karyawan barulah kami dilibatkan." Jelaslah memberhentikan karyawan lebih rumit dari merekrut. Ilustrasi ungkapan ini merupakan ekspresi dari realitas budaya yang dialami oleh para aktor organisasi, karena itu adalah objektifikasi dari kehidupan budaya yang mereka alami.

Shared meaning bahwa "unit kami tidak dihargai" juga amat jelas di Departemen Akuntansi. Orang-orang di Departemen ini adalah pegawai yang paling sibuk di Perusahaan. Hampir-hampir saja mereka tidak punya waktu untuk "berdiri agak sesaat" dari kursi kerja mereka. Mereka orang terakhir yang pergi ke ruang makan untuk makan siang dan pertama kali kembali ke ruang kerja. Tapi ketika ditanyakan kepada manajer Departemen ini siapa yang membaca laporan keuangan yang dibuatnya jawabnya adalah: "Saya tidak tahu, saya hanya menyerahkan laporan bulanan kepada Direktur Keuangan dan ke Pak Pratama". Sebenarnya yang terakhir ini adalah Presiden Komisaris yang secara formal tentu tidak memiliki akses atas operasi perusahaan. Jawaban yang sama juga diperoleh dari karyawan bagian akuntansi. Ini ironis, mereka bekerja keras setiap hari tanpa tahu apa gunanya yang mereka kerjakan. Yang mereka tahu adalah karena perusahaan go publik haruslah menyerahkan laporan keuangan secara rutin ke BAPEPAM. Manajer Departemen Akuntansi juga tidak pernah dilibatkan dalam rapat-rapat pengambilan keputusan walaupun itu melibatkan aspek keuangan. Dalam salah satu wawancara dengan peneliti di mengatakan: "Departemen kami tidak berharga, tidak ada yang penting, ini tidak menghasilkan uang."

Apa yang telah diceritakan ini merupakan representasi dari beberapa 'texts' di dalam keseluruhan diskursus sosial di Perusahaan. Akan tetapi, "*once abstracted, the story serves as a mode for future discourse*" (Bruner, 1986b., h.146). Pertanyaannya adalah: Apa yang dapat kita pahami dari interaksi sosial yang digambarkan oleh cerita di atas?; Apakah ada semacam konflik budaya?

Ketika saya sebagai peneliti mencoba mencari jawaban pertanyaan di atas, yang dijumpai adalah sebuah kata yang hidup di perusahaan, yaitu "*quality*." Kata yang selalu diulang-ulang baik dirapat produksi, rapat penjualan, di iklan, ataupun di ruang-ruang kantor, di Perusahaan, tidaklah berarti lawan dari kata "kuantitas," seperti yang kita jumpai pada penelitian budaya perusahaannya Hofstede (1984, 1991). Jika kita ikuti konsepsi Hofstede tentang dikotomi antara kualitas dan kuantitas tersebut, kita akan gagal dalam menerangkan substansi dari makna yang sebenarnya yang hidup di Perusahaan.

Sejak awal memang Susilo dan Gautama telah memberikan komitmen untuk menghasilkan air minum "bersih" yang jika orang meminumnya tidak menyebabkan orang itu sakit. Bagi masyarakat Indonesia, air yang sehat bebas dari bakteri adalah air yang telah dididihkan. Karenanya diiklankan produk tersebut sebagai yang bebas bakteri, sehingga lahir slogan iklan "air murni," "air bebas bakteri," dan "air aman untuk diminum."

Walaupun konsern akan 'kualitas' telah ada sejak sebelum Pratama masuk ke perusahaan, tapi dialah yang menjadikan kartu itu *meaningful*. Dialah yang menanamkan *meaning* kepada "kualitas." Melalui dialah jelas apa yang dimaksud dengan *good water* dan bagaimana memproduksinya. Bagi Pratama memproduksi *good water* berarti harus membangun sistem organisasi yang ada di dalamnya juga terlibat konsumen. "Konsumen juga harus diberi pemahaman akan apa yang dikatakan air yang baik untuk diminum," kata Pratama. Lebih dari itu pesaing juga dididik bagaimana memproduksi air minum yang baik, kalau tidak mereka akan menghancurkan industri."

Tujuan menghasilkan *good water* tidaklah terdapat pada setiap dokumen resmi perusahaan, kecuali pada iklan-iklan. Akan tetapi, itu secara konsisten dan cara diulang-ulang pada setiap kesempatan. Bahkan komitmen akan kualitas juga terlihat dari pola investasi. Mesin-mesin produksi dengan teknologi tinggi dibeli dengan retorika alasan untuk meningkatkan kualitas, walaupun sebenarnya itu untuk meningkatkan jumlah produksi. Di tangan Utama, kualitas menjadi *Model of* (Geertz, 1993a) apa yang akan dilakukan, serta *model for* (Geertz, 1993b,) bagaimana melakukannya.

Proses konstruksi dari budaya kualitas mengungkapkan bahwa Pratama ada pada titik sentral. Dia adalah elit yang mengeksternalisir idenya sendiri tentang bagaimana seharusnya proses organisasi di Perusahaan dalam usaha membentuk *the social word of the company* (see Berger & Luckmann, 1966). Kenapakah pandangan pribadi Pratama dapat menjadi sesuatu yang *meaningful* bagi orang-orang di perusahaan? Jawabnya, karena Pratama pemilik perusahaan dan kepemimpinannya yang sukses hingga panggilan Bapak kepadanya betul-betul bermakna "Bapak". Dalam konteks sosial di Indonesia, kharismatik pribadi semacam ini sangatlah berpengaruh atas diterima atau tidaknya kepemimpinan seseorang.

Apa yang dijelaskan di atas adalah bagaimana *meaning system of quality* telah dikonstruksi dan direkonstruksi. Isu tentang bagaimana realitas budaya dikonstruksi dan bagaimana konstruksi itu membentuk aksi organisasi adalah fundamental dalam studi organisasi (mis. Alvesson Berg, 1992; Schein, 1992; Ott, 1989). Budaya organisasi, seperti juga budaya masyarakat tentu bukanlah produk dari produksi semalam. Deal dan Kennedy (1988) mencatat budaya perusahaan-perusahaan terkenal, seperti Procter dan Gamble (P & G), dan Du Pont, dikonstruksi dan ditransmisikan sepanjang sejarah perusahaan. Pada perusahaan-perusahaan itu, Deal Kennedy mencatat bahwa *corporate values* dapat ditelusuri ke masa-masa awal pendirian perusahaan. Nilai dasar yang dianut P & G "*do what is a right*" yang hidup sampai sekarang dan ditanamkan pada setiap orang di P & G diciptakan oleh William Cooper Procter. Nilai ini telah memungkinkan perusahaan untuk mempertahankan *track records* yang mengesankan secara konsisten dalam jangka panjang. Dalam kasus perusahaan, ide bahwa air yang akan mereka produksi haruslah berkualitas sebetulnya dimulai oleh Susilo dan Gautama. Akan tetapi, aksi yang sistematis untuk mentransformasikannya menjadi *symbolic system of meaning* dilakukan oleh Pratama. Oleh dia "*quality*" kemudian menjadi *interpretive scheme*.

5.4 Akuntansi di Perusahaan

Seperti dijelaskan sebelumnya, perhatian Susilo dan Sidarta pada masa awal adalah pada produksi dan penciptaan pasar. Pada masa ini, diskursus internal organisasi dikuasai oleh isu-isu teknis produksi dan pemasaran. Praktek akuntansi yang ada hanyalah pencatatan penjualan dan

pembelian. *Organizational works* dipandang sebagai hal teknis yang tidak didukung oleh rencana formal. Dalam suasana seperti ini komunikasi tertulis tidaklah umum. Tidak ada pencatatan dan struktur formal di lantai pabrik, setiap orang melakukan apa saja. Gautama, yang pada waktu kepala produksi pabrik, rumahnya di lingkungan pabrik dan karyawannya juga masyarakat sekitar pabrik. Setiap dia ingin mengontrol dia dapat langsung datang ke pabrik. Apalagi produksi pada waktu itu baru dua atau tiga hari seminggu dan empat atau lima jam seminggu.

Setelah *break-even* tercapai, perhatian terpusat pada memajukan produksi dan pemasaran. Sidarta mengusahakan untuk mengganti sumber air dari air tanah ke air pegunungan (*spring water*). Kemajuan pada produksi ini diikuti dengan perubahan yang besar pula pada program pemasaran. Kata-kata seperti "*spring water*," "*mountain*," "*natural*," "*unpolluting*" kemudian dimunculkan di iklan-iklan. Konsern yang berkelanjutan akan produksi dan pemasaran menciptakan karakter tertentu diskursus organisasi. Para eksekutif berusaha untuk menciptakan lingkungan dimana para karyawan memiliki kesadaran dan pemahaman akan "kualitas" dan "air sehat." Sebagai konsekuensi dari dominasi produksi dan pemasaran, akuntansi dalam diskursus organisasi tertinggal di belakang.

Bahasa yang dipakai pada diskursus sehari-hari di perusahaan bukanlah bahasa akuntansi. Komunikasi didominasi oleh kata-kata "kualitas," "target," "bersih," dan "*good manufacturing practices*." Bagi orang-orang akuntansi, kata-kata ini tidak penting karena maknanya berpusat pada produksi dan marketing. Yang menjadi konsern mereka adalah menyusun laporan keuangan sesuai target waktu.

5.5 Praktek Akuntansi Manajemen

Riset kontijensi akuntansi mengatakan semakin besar skala perusahaan dan semakin tidak pasti lingkungannya, semakin rumit (*sophisticated*) sistem akutansinya. Jika cara berpikir linier ini tidak benar, itu terbukti di perusahaan yang diteliti ini. Seperti yang telah dilihat sebelumnya, berkembangnya perusahaan tidaklah ada hubungannya dengan berkembangnya akuntansi perusahaan itu. Bahwa Departemen akuntansi telah tumbuh dalam pengertian bertambahnya jumlah tenaga klerikal adalah benar. Tetapi mereka tetap melakukan hal yang sama, yaitu menyusun Neraca dan Laporan Laba/Rugi. Ketika perusahaan bertambah besar dan beberapa anak perusahaan didirikan, tugas Departemen Akuntansi bertambah karena harus menyusun laporan keuangan anak-anak perusahaan. Akibatnya, kehidupan organisasi bagi orang-orang akuntansi adalah "penyusunan laporan keuangan."

Sejak tahun 1989 departemen akuntansi mulai mengoperasikan dua buah PC, dan sampai penelitian dilakukan tetap dua unit. Akan tetapi di Perusahaan, komputerisasi berarti menyusun laporan keuangan dengan bantuan komputer. Walaupun komputer ini membantu mempercepat pekerjaan, orang-orang akuntansi tetap saja menjadi orang-orang yang tersibuk di perusahaan. Sebagai sarjana akuntansi, Manajer Departemen Akuntansi tahu persis bagaimana akuntansi berguna untuk pengendalian. Akan tetapi, dia tidak tahu bagaimana itu bekerja di Perusahaan. Pameo bahwa "akuntansi membosankan," tampaknya benar di perusahaan. Kalau kata "kualitas" memiliki "makna" bagi orang-orang produksi dan penjualan, tapi tidak bagi orang-orang akuntansi. Karenanya, di perusahaan, orang-orang akuntansi merasa bahwa mereka jauh dari diskursus organisasi (*organizational discourses*).

Di perusahaan, untuk banyak orang, tapi tidak semua, kata "kualitas" dan turunannya seperti '*customer satisfaction*' adalah artifek budaya atau *a cluster of symbols dramatising the organizational values and beliefs*. Dituntun oleh nilai-nilai dan kepercayaan tersebut perang harga

dengan pesaing misalnya tidaklah diatasi dengan pengurangan harga, tapi melalui peningkatan kualitas produk dan jasa. "Kualitas" juga berpengaruh atas aktivitas penjualan. Bagi orang-orang penjualan kualitas berarti *customer satisfaction*. Adalah dalam kerangka keyakinan ini, diskursus pemasaran mengambil tempat sementara orang-orang akuntansi tidak dapat menemukan tempat mereka.

5.6 Pengendalian

Telah dikatakan bahwa kalau kita membicarakan akuntansi berarti juga mencakup kontrol (pengendalian). Di perusahaan, pengendalian tidaklah melalui akuntansi. Sejak aktif di perusahaan, Pratama dekat dengan staf dan karyawannya. Seringkali dia mengunjungi pabrik dan ikut berpiknik bersama karyawan. Perhatiannya sangat detil, termasuk mengecek kebersihan badan dan kuku pekerja di pabrik, dan juga kebersihan dan kenyamanan lingkungan pabrik. Itulah artinya pengendalian bagi Pratama, yaitu menanamkan nilai-nilai serta kesadaran akan apa artinya kualitas. "Kita harus beritahu mereka agar mereka menyadari *goal* yang ingin kita capai," ungkap Pratama.

"Berikan perhatian walaupun pada hal detil" adalah nilai yang ditanamkan lewat teladan oleh Pratama. Semua orang di perusahaan tahu bahwa dalam hal ini tidak ada bedanya antara Gautama dan Pratama. Adalah dalam situasi seperti ini sistem pengendalian tumbuh, sehingga pola interaksi sosial sangat dipengaruhi olehnya. Pengendalian seperti ini ada pada setiap unit, tapi khususnya pada unit-unit produksi dan penjualan. Yang selalu menjadi konsem bagi manajer produksi dan penjualan adalah mengkonstruksi "*mental picture*" dari apa yang terjadi sebenarnya di lapangan dan itu dilakukan melalui berbagai cara, tapi tidak melalui laporan akuntansi. Karenanya, menjadi seorang manajer produksi, yang baik bukan menjadi seorang "*officer*" yang baik, tetapi adalah menjadi seorang "*field worker*" yang rajin "turun kelapangan". Adalah tabu bagi seorang manajer hanya duduk di kantor selama jam kantor. Kalau mereka supervisor di pabrik, mereka diharapkan ada bersama pekerja, kalau mereka manajer penjualan mereka diharapkan berada di tengah-tengah konsumen.

Seperti dijelaskan sebelumnya, di perusahaan orang berkomunikasi tidak dengan bahasa bisnis (akuntansi), tapi bahasa teknis. Konsekwensinya tampak jelas pada *control-through-paper system* yang dipraktekkan. Tentang bagaimana sistem ini dibangun perhatikanlah apa yang dikatakan seorang mantan manajer pabrik yang pertama kali didirikan:

Ketika saya menjadi supervisor di pabrik ini, tidak ada sistem administrasi. Kemudian saya coba merancang formulir-formulir sendiri yang saya pikir bermanfaat. Pedoman bagi saya adalah saya ingin melaporkan hasil yang telah saya capai, sehingga atasan saya tahu apa yang telah saya capai. Sampai sekarang, kami masih tetap menggunakan formulir-formulir tersebut, tentu saja dengan beberapa perbaikan. Lebih dari itu kami tidak memiliki deskripsi tugas. Kami membuatnya sendiri.

Seorang mantan manajer pabrik yang lain, yang pada waktu penelitian dilakukan adalah anggota Staf Ahli, mengatakan hal yang sama dalam suatu wawancara. Juga terungkap bahwa tidak adanya sistem pengendalian yang sistematis dan tertulis, tidak saja dialami oleh unit-unit produksi, tapi juga unit lain.

Penjelasan diatas menceritakan bagaimana konstruksi sosial dari sistem pengendalian di perusahaan dibangun. Tampak bahwa sistem pelaporan formal dirancang oleh para pelaksana organisasi, bukan konsultan. Pengamatan atas formulir-formulir yang mereka pakai mengungkapkan bahwa yang dikomunikasikan melalui sistem ini hanya informasi teknis, seperti catatan produksi

untuk 500ml/1500ml; formulir permintaan dan pengembalian bahan baku, laporan produksi pabrik, catatan transfer produk jadi, dan laporan monitoring target. Tidak satupun laporan operasional ini yang dikonversikan dalam nilai rupiah.

6. Analisis

Penjelasan yang disampaikan sebelumnya menunjukkan konstruksi sosial dari praktek akuntansi di perusahaan. Secara tradisional, praktek akuntansi di suatu perusahaan dipisahkan atas akuntansi keuangan yang tujuan utamanya menyusun laporan keuangan, neraca dan laporan rugi/laba, serta akuntansi manajemen yang khusus menghasilkan laporan manajerial baik laporan realisasi maupun laporan anggaran.

Seperti telah dijelaskan di depan bahwa ada dua benang atau *strands* utama yang membentuk 'tenunan' perusahaan, yaitu motivasi dan kompetensi. Kedua barang ini jalin menjalin membentuk *the single causal web*. Bagi seluruh aktor di perusahaan, memperkenalkan produk baru adalah sesuatu yang berhubungan dengan produksi dan pemasaran. Sehingga pola interaksi sosial sangatlah berorientasi teknis. Diskursus yang muncul atas kehidupan organisasi dipenuhi oleh erminologi teknik yang tidak dapat memiliki makna akuntansi.

Pada tataran budaya, dalam proses menghasilkan dan memasarkan produk baru, suatu sistem simbol telah dikonstruksi dimana yang menjadi basis utamanya adalah "*the cultural nation of quality*." Dibentuk oleh situasi ini, terminologi yang muncul adalah "*customer satisfaction*," "*customer relation*," dan "*healthy water*." Adalah pada signifikansi kualitaslah terletak makna dari erminologi-terminologi itu. "*Quality*," "*customer satisfaction*," dan "*to-fight-through-quality*" adalah pola kepercayaan, ekspresi, dan nilai-nilai yang merupakan komitmen para anggota organisasi. Akan tetapi, tidak ada terminologi akuntansi yang muncul dari diskursus organisasi yang kemudian menjadi bagian dari *the clusters of significant symbols*.

Tampaklah bahwa tidak adanya praktek akuntansi di perusahaan pada periode awal adalah suatu kenyataan yang *socially and culturally constructed*. Ketiadaan itu tidak hanya karena alasan teknis seperti yang secara tradisional diargumentasikan, yaitu pada tahap awal pertumbuhan manajer dapat mengendalikan secara langsung.

Walaupun kemudian perusahaan berkembang, dan seorang akuntan direkrut untuk menjadi manajer akuntansi, hubungan sosial di perusahaan sekarang tetap saja berpusat pada motivasi untuk memproduksi "*quality water*" dan kompetensi teknis untuk merealisirnya. Departemen akuntansi hanya diharapkan dapat menyusun laporan formal, dan tidak mampu memunculkan erminologi akuntansi kedalam diskursus organisasi sehari-hari.

Walaupun struktur organisasi berubah karena perusahaan go publik, Pratama tetap saja memiliki akses langsung ke operasi dan tetap melakukan *control by making meaning* melalui posisinya sebagai presiden komisaris. Tentu saja ini memperkuat peran akuntansi sebagai *financial reports constructor*. Laporan yang dibuat tidaklah menjadikan orang-orang akuntansi terlibat dalam diskursus sosial di dalam perusahaan. Jadi budaya kualitas ternyata selain merupakan hasil dari sebuah proses konstruksi sosial di organisasi, dia juga aktif merekonstruksi bagaimana praktek akuntansi di organisasi itu: *Organizational culture is constructed as well as constructive*.

Penjelasan sebelumnya juga menunjukkan bahwa tidak aktifnya akuntansi keuangan di perusahaan memperkuat budaya perusahaan, budaya kualitas. Para aktor akuntansi yang tidak memiliki tempat dan budaya yang dominan itu, misalnya orang-orang akuntansi dan personalia, memang mereka merasa "warga kelas dua." Akan tetapi, interaksi antara sesama mereka tidaklah

melahirkan apa-apa, tidak pula *counter culture*. Mereka memang tenggelam dalam pengaruh dominasi teknikal kompetensi yang berpusat pada produksi dan pemasaran.

Kita ketahui dari hasil studi etnografi di perusahaan bahwa semua laporan-laporan internal yang dibuat tidaklah menggunakan bahasa akuntansi, tapi bahasa teknis. Semua informasi yang dikomunikasikan adalah *physical in nature*. Adalah melalui informasi seperti ini "*events which happened in the organization are made visible*" (Loft, 1988). Dengan demikian, *organizational action* menjadi transparan bukanlah melalui *accounting* tetapi *counting*.

Jika diperhatikan laporan internal, tampak betapa besarnya perhatian diberikan kepada kualitas dan pencapaian target. Setiap aksi atau pekerjaan yang ada hubungannya dengan kualitas dicatat dan dilaporkan dengan teliti dan detail. Melalui laporan seperti ini, Direktur Produksi dapat dengan mudah mengidentifikasi produk apa yang sedang dibuat, dimana, kapan dan dengan jumlah berapa. Dengan demikian, di perusahaan tidak ada praktek akuntansi manajemen.

Menariknya, disaat munculnya keyakinan bahwa dalam menyongsong era globalisasi, kita perlu untuk "*making up accountancy once again*" (Miller & O'Leary, 1990) karena khawatir akan menurunnya peranan akuntansi manajemen (Hopwood, 1985; Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1985), di Indonesia orang meragukan apakah akuntansi manajemen ada dipraktekkan, khususnya oleh perusahaan nasional (Briston, 1990). Alasan yang biasanya diberikan atas tidak dipraktekkannya akuntansi manajemen oleh kebanyakan perusahaan di Indonesia adalah bahwa akuntan Indonesia tidak menguasai teknologi akuntansi manajemen karena kurikulum pendidikan akuntansi dikuasai oleh akuntansi keuangan dan auditing (Briston, 1990). Akan tetapi alasan yang diberikan oleh Briston ini terlalu simplistik. Ketidakadaan praktek akuntansi manajemen disuatu perusahaan semestinya dipandang sebagai "*a reflexive construction of the social and cultural contexts of everyday activities of the members of the organization*" (Booth, 1991), seperti ditulis oleh Lodh, 1994, h.1).

Seperti yang ditemui di perusahaan dimana ketidakadaan praktek akuntansi manajemen adalah suatu fenomena budaya. Sejak awal kehidupan perusahaan, diskursus organisasi dikuasai oleh topik-topik yang berhubungan dengan kualitas. Ini berlanjut terus walaupun perusahaan dan lingkungannya telah berubah. Perusahaan tidak seperti *Euro Rail* (Dent, 1991), atau *Axis Records Limited* (Preston, 1989), atau *Wedgwood* (Hopwood, 1987; Walsh & Stewart, 1993). Pada perusahaan-perusahaan ini, tekanan eksternal memaksa mereka untuk menciptakan konteks baru bagi interaksi sosial dalam perusahaan mereka. Di Wedgwood misalnya, krisis ekonomi telah meminta Josiah Wedgwood untuk melakukan perhitungan kembali harga pokok produk mereka (McKendrick, 1970). Akuntansi biaya yang baru dipraktekkan ini menciptakan konteks bagi proses konstruksi realitas sosial baru di Wedgwood (Boland & Pondy, 1983).

Di perusahaan, akan tetapi, persaingan harga tidaklah mendorong untuk mempertanyakan strategi penentuan harga jual. Bagi perusahaan, menjadi produsen dengan harga jual yang termahal adalah sebagai konsekuensi dari komitmen dari kualitas. Dengan demikian, di perusahaan, tekanan eksternal berupa persaingan diterjemahkan dengan bahasa budaya. Jelaslah, budaya organisasi perusahaan membentuk bagaimana akuntansi dipraktekkan di sana.

Hal yang sebaliknya juga merupakan fenomena di perusahaan: tidak dipraktekkannya akuntansi manajemen menentukan bentuk atau memperkokoh budaya perusahaan. Sebagai konsekuensi dari tidak adanya terminologi atau isu akuntansi dalam diskursus organisasi sehari-hari, tidak ada pula pengukuran prestasi secara keuangan dilakukan. Pengukuran prestasi keuangan tidaklah *financially calculable and knowable*. Satu-satunya gambaran akuntansi sebagai pengukur prestasi yaitu angka laba dalam laporan keuangan, dan itu mencerminkan prestasi Presiden Direktur. Jika angka-angka akuntansi menciptakan otoritas sosial bagi aktor organisasi (Burchell et. al., 1980; Hopwood, 1987; Miller, 1994), di perusahaan otoritas itu hanya untuk Presiden Direktur atau Presiden

Komisaris. Kalau akuntansi memiliki potensi untuk menjadikan sesuatu yang subjektif menjadi sesuatu yang dapat terukur (*calculability*) (Miller, 1994b, p.240), perusahaan telah kehilangan potensi ini. Di perusahaan tidaklah *management accounting* yang menjadikan kehidupan organisasi "visible" dan "controllable" (McSweeney, 1994) tapi *management by counting*.

Di perusahaan kita lihat bahwa ketidakadaan akuntansi manajemen muncul dan terimplikasi di dalam kerangka nilai dan makna dari para partisipan organisasi. Hasil dari konstruksi sosial ini adalah *model of organization as well as model for organizationing*. Sistem makna yang melekat pada konsep-konsep yang berhubungan dengan kualitas, seperti "customer satisfaction", "zero defect" bagi partisipan organisasi tidak hanya model dari apa yang harus dilakukan tapi juga model dan bagaimana melakukannya. Dengan kata lain di perusahaan, budaya perusahaan berfungsi sebagai mekanisme pengendalian.

7. Concluding Remarks

Makalah ini telah melaporkan suatu penelitian empiris dengan menggunakan metode kualitatif interpretif yang dikenal dalam literatur antropologi sebagai metode etnografi. Analisis dilakukan untuk memahami bagaimana hubungan saling peran (*interplay*) antara budaya organisasi dan akuntansi yang dipraktekkan di organisasi tersebut. Pengetahuan tentang ini penting karena meskipun kita telah memiliki tradisi akuntansi jauh sebelum diperkenalkannya akuntansi modern (Barat) di Indonesia pada awal abad ini (lihat Sukoharsono, 1995), tidak banyak yang kita ketahui tentang peranan sosial ataupun kultural akuntansi di masyarakat kita. Ketidaktahuan tersebut disebabkan terutama karena tidak adanya tradisi riset di kalangan akuntan akademisi. Mereka selama ini hanya mengembangkan pengajaran dan profesi akuntan publik saja, seakan-akan apa yang diajarkan akan sama dengan yang dipraktekkan.

Penelitian ini juga penting karena memang menarik untuk diteliti bagaimana sebenarnya akuntansi modern yang berakar pada masyarakat Barat bekerja di masyarakat kita dimana liberalisme tidaklah tradisi kita, dimana kapitalisme secara berulang-ulang dikatakanlah bukanlah sebagai sistem ekonomi kita dan dimana individualisme bukanlah nilai sosial masyarakat kita. Padahal akuntansi modern dibangun atas dasar asumsi-asumsi masyarakat yang demikian.

Kepada para akuntan akademisi disarankan untuk melanjutkan tradisi penelitian yang bertujuan untuk mengetahui bagaimana sebenarnya akuntansi itu dipraktekkan di masyarakat kita. Telah lama para akuntan akademisi memiliki keinginan untuk membangun akuntansi Indonesia. Usaha untuk itu harus segera dilakukan, dan penulis yakin bahwa penelitian seperti ini merupakan strategi awal yang tepat. Setelah mengetahui bagaimana sebenarnya akuntansi dipraktekkan serta juga bagaimana sebenarnya *interplay* antara akuntansi dan kehidupan sosial masyarakat kita barulah melangkah kepenelitian yang lebih berorientasi kepada penemuan atau *invention*.

REFERENCES

- Allaire, Y. & ME. Firsirotu, Theories of Organizational Culture, *Organization Studies* (1984) pp. 193-226.
 Armstrong, P., The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises, *Accounting, Organizations and Society* (1987) pp. 415-436.
 Berger, P. & T. Luckmann, *The Social Construction of Reality* (Garden City: Anchor Books, 1967).

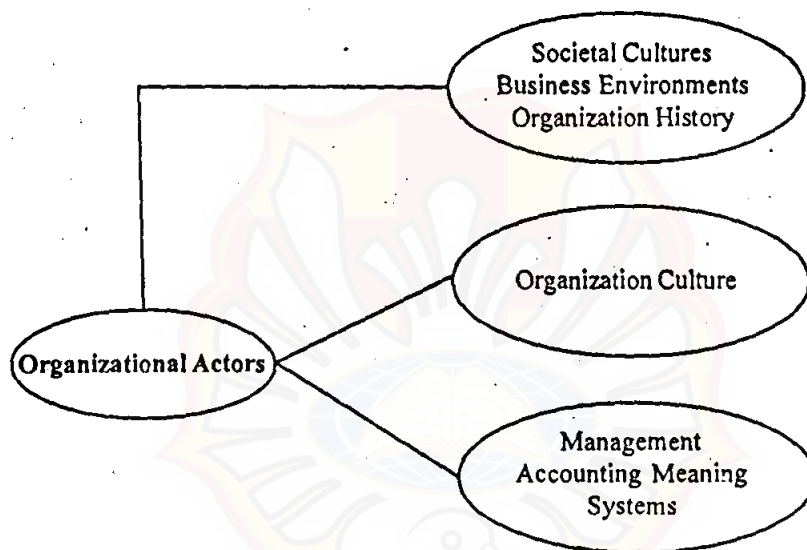
- Berry, A.J., T. Capps, D. Copper, P. Ferguson, T. Hopper & E.A. Lowe, Management Control in an Area of the NCB: Rationales of Accounting Practices in a Public Enterprise, *Accounting, Organizations and Society* (1985) pp. 3-28.
- Bittner, E., The Concept of Organization, *Social Research* (1965) pp. 239-255.
- Boland, R.J. & L.R. Pondy, The Micro Dynamics of a Budget-Cutting Process: Modes, Models and Structure, *Accounting, Organizations and Society* (1986) pp. 403-422.
- Boland Jr., R. J., Beyond the Objectivist and the Subjectivist: Learning to Read Accounting as Text, *Accounting, Organizations and Society* (1989) pp. 591-604.
- Broadbent, J., R. Laughlin & S. Read, Recent Financial and Administrative Changes in the NHS: A Critical Theory Analysis, *Critical Perspectives on Accounting* (1991) pp. 1-30.
- Bulhof, IN., *Wilhelm Dilthey: A Hermeneutic Approach: the Study of History and Culture* (London: Nijhoff Publishers, 1980).
- Burchell, S., C. Clubb, AG. Hopwood & J. Hughes, The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society* (1980) pp. 5-27.
- Burchell, S., C. Clubb & AG. Hopwood, Accounting in Its Social Context: Towards a History of Value Added in The United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society* (1985) pp. 381-413.
- Capps, T., T. Hopper, J. Mouritsen, D. Cooper & AT. Lowe., Accounting in the Production and Reproduction of Culture, in WF. Chua, T. Lowe & T. Puxty, *Critical Perspectives in Management Control* (London: Macmillan, 1989).
- Child, J., Culture, Contingency and Capitalism in the Cross-National Study of Organizations, *Research in Organizational Behavior* (1981) pp. 303-356.
- Chua, WF., Interpretive Sociology and Management Accounting Research - A Critical Review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (1988) pp. 59-79.
- Chua, WF., Radical Developments in Accounting Thought, *Accounting Review* (1986) pp. 601-632.
- Clifford, JE. & GE. Marcus, *Writing Culture: The Poetics and Politics of Ethnography* (London: University of California Press., 1986)
- Cooper, R. & G. Burrell, Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis: An Introduction, *Organization Studies* (1988), pp. 91-112.
- Covaleski, MA. & MW. Dirsmith, The Budgetary Process of Power and Politics, *Accounting, Organizations and Society* (1986) pp. 193-214.
- Covaleski, MA., & MW. Dirsmith, The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historically Informed Field Study, *Accounting, Organizations and Society* (1988) pp. 1-24.
- Covaleski, MA. & MW. Dirsmith, Dialectic Tension, Double Reflexivity and the Everyday Accounting Researcher: On Using Qualitative Methods, *Accounting, Organizations and Society* (1990) pp. 543-573.
- DeCerteau, M., History: Ethics, Science, and Fiction, in N. Hahn, R. Bellah, P. Rabinow & W. Sullivan (eds), *Social Science as Moral Inquiry* (New York: Columbia University Press, 1983).
- Dent, JF., Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality, *Accounting, Organizations and Society* (1991) pp. 705-732.
- Dilthey, W., The Rise of Hermeneutics, Translated by Thomas Hall in Connerton, P. (ed), *Critical Sociology* (New York: Penguin Books).
- Gaffikin, MJR., *Accounting Methodology and the Work of R.J. Chambers* (New York: Garland Publishin, Inc., 1989).
- Geertz, C., *Local Knowledge: Further Essays in Interpretive Anthropology* (London: Fontana Press, 1993b. First Published by Basic Books, Inc., New York, 1983).
- Geertz, C., *The Interpretation of Cultures: Selected Essays*. (London: Fontana Press, 1993a., first published by Basic Books, Inc., New York, 1973).
- Goodenough, WH., On Cultural Theory, *Sciences* (1974), pp. 435-436.
- Gordon, GG., The Relationship of Corporate Culture to Industry Sector and Corporate Performance, in RH. Kilmann, MJ. Saxton & R. Serpa (eds), *Gaining Control of the Corporate Culture* (San Fransisco: Jossey-Bass, 1985).
- Hall, JR., Social Interaction, Culture, and Historical Studies, in S. Becker & MM. McCall (eds), *Symbolic Interaction and Cultural Studies*, pp. 16-45 (Chicago: The University of Chicago, 1990).

- Hayes, DC., Accounting for Accounting: A Story about Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (1983) pp. 241-249.
- Hofstede, G., *Cultures's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, (Sage Publications, 1980).
- Hofstede, G., B. Neuijen, DD. Ohayv & G. Sanders, Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases, *Administrative Science Quarterly* (1990), pp. 286-316.
- Hopper, T. & A. Powell, Making Sense of Research into the Organisational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions, *Journal of Management Studies* (1985) pp. 429-465.
- Hopwood, AG., On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates, *Accounting, Organizations and Society* (1983) pp. 287-305.
- Hopwood, AG., Accounting and Organisational Action, in BE. Cushing (ed), *Accounting and Culture* (American Accounting Association, 1987).
- Hopwood, AG., The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society* (1987) pp. 207-234.
- Katz, D. & R. Kahn, *The Social Psychology of Organizations* (New York: Wiley).
- Laughlin, RC., Accounting Systems in Organisational Contexts: A Case for Critical Theory, *Accounting, Organizations and Society* (1987) pp. 479-502.
- Laughlin, RC., Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for "Middle-Range" Thinking, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (1995) pp. 63-87.
- Laughlin, RC. & EA. Lowe, A Critical Analysis of Accounting Thought: Prognosis and Prospects for Understanding and Changing Accounting Systems Design, in DJ. Cooper, & TM Hopper (eds), *Critical Accounts* (London: The Macmillan Press Ltd., 1990).
- Laughlin, RC., Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England, *Accounting, Auditing and Accountability* (1988) pp. 19-42.
- Loft, A., *Understanding Accounting in Its Social and Historical Context: The Case of Cost Accounting in Britain 1914 - 1925* (London: Garland Publishing, Inc., 1988).
- McSweeney, B., Management by Accounting, in AG. Hopwood & P. Miller (eds), *Accounting as Social and Institutional Practice* (Cambridge: Cambridge University Press, 1994).
- Mewett, PG., Making a Research Topic: A Continuing Process, in J. Perry (ed), *Doing Fieldwork: Eight Personal Accounts of Social Research* (Geelong: Deakin University Press., 1989).
- Miller, P., Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction, in AG. Hopwood & P. Miller (eds), *Accounting as Social and Institutional Practice* (Cambridge: Cambridge University Press, 1994).
- Miller, P., Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces, in McGill, A. (ed), *Rethinking Objectivity* (London: Duke University Press, 1994b).
- Morgan, G., Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice, *Accounting, Organizations and Society* (1988) pp. 477-485).
- Morgan, G. & H. Willmot, The "New" Accounting Research: On Making Accounting Visible, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (1993) pp. 3-36.
- Morgan, G., Paradigm Diversity in Organizational Research, in J. Hassard & D. Pym (eds), *The Theory and Philosophy of Organizations: Critical Issues and New Perspectives*, pp. 13-29 (London: Routledge, 1990).
- Morgan, G., PJ. Frost & LR. Pondy, Organizational Symbolism, in LR. Pondy, PJ. Frost & G. Morgan (eds) *Organizational Symbolism*, (London: JAI Press, 1983).
- Oakes, LS., J. Considine & S. Gould, Counting Health Care Costs in the United States: A Hermeneutical Study of Cost Benefit Research, *Accounting, Auditing and Accountability* (1994) pp. 18-49
- Ott, JS., *The Organizational Culture Perspective* (Chicago: The Dorsey Press, 1989).
- Peters, T. & R. Waterman, *In Search of Excellence* (New York: Harper and Row, 1982).
- Preston, AM., Interactions and Arrangements in the Process of Informing, *Accounting, Organizations and Society* (1986) pp. 521-540.
- Preston, AM., The "Problem" in and of Management Information Systems, *Accounting, Management & Information Technology* (1991) pp. 43-69.

- Rabinow, P. & W. Sullivan, The Interpretive Turn: Emergence of an Approach, in P. Rabinow & W. Sullivan, (eds) *Interpretive Social Science: A Reader* (Berkeley: University of California Press., 1979).
- Rasyid, ER., An Investigation into the Effects of Organisational Culture on the Design of Management Accounting Systems: A Contingency Approach, Unpublished Honours Master Thesis, The University of Wollongong, 1992.
- Reed, M., *Redirections in Organizational Analysis* (London: Tavistock Publications, 1985).
- Roberts, J. & R. Scapens, Accounting Systems and Systems of Accountability - Understanding Accounting Practices in their Organisational Contexts, *Accounting, Organizations and Society* (1985) pp. 443-456.
- Roseberry, W., Balinese Cockfights and the Seduction of Anthropology, *Social Research* (1982) pp 1013-28.
- Rosen, M., Breakfast at Spiro's: Dramaturgy and Dominance, *Journal of Management* (1985) pp. 31-48.
- Schwartz, H. & SM. Davis, Matching Corporate Culture and Business Strategy, *Organizational Dynamics* (1981) pp. 30-48.
- Scott, DR, *The Cultural Significance of Accounts* (Kansas: Scholars Book, Co., 1931).
- Selznick, P., Foundations of the Theory of Organization, *American Sociological Review* (1948) pp. 25-35.
- Shankman, P., The Thick and the Thin: On the Interpretive Theoretical Program of Clifford Geertz, *Current Anthropology* (1984) pp. 261-270.
- Silverman, D., *The Theory of Organizations: A Sociological Framework* (London: Heineman, 1970).
- Smircich, L., Studying Organizations as Cultures, in G. Morgan (ed), *Beyond Method: Strategies for Social Research*, pp. 160-172 (California: Sage, 1983a).
- Smircich, L. & MB. Calas, Organizational Culture: A Critical Assessment, in *Handbook of Organizational Communication*, pp. 228-263 (London: Sage, 1987).
- Sukoharsono, EG., A Power and Knowledge Analysis of Indonesian Accounting History: Social, Political and Economic Forces Shaping the Emergence and Development of Accounting, in the University of Wollongong, Australia, 1995.
- Thompson, JD., *Organisations in Action* (New York: McGraw-Hill, 1967).
- Tomkins, C. & R. Groves, The Everyday Accountant and Researching His Reality, *Accounting, Organizations and Society* (1983) pp. 361-374.
- Turner, BA., The Rise of Organizational Symbolism, in J. Hassard, J. & D. Pym (eds), *The Theory and Philosophy of Organizations: Critical Issues and New Perspectives*, pp. 83-96 (London: Routledge 1990).
- Walsh, EJ., & Stewart, RE., Accounting and the Construction of Institutions: The Case of a Factory, *Accounting, Organizations and Society* (1993) pp. 783-800.
- Weick, KE., *The Social Psychology of Organizing* (Canada: Addison-Wesley, 1979).

GAMBAR 1

Kerangka Teori



1978

1979

1981

1983

1984

1985

1986

1987

1988

199

Prof. Dr. Taliziduhu Ndraha

TEORI BUDAYA ORGANISASI



**Penerbit
RINEKA CIPTA**

BAB V

BUDAYA ORGANISASI

Ontologi Budaya Nilai: Inti Budaya

Telah dikemukakan bahwa jika budaya dianggap sebagai genus, budaya organisasi (BO) adalah spesiesnya, yaitu budaya yang terbentuk sebagai produk interaksi antara manusia dengan jaringan organisasi terkait. Terrence E. Deal dan Allan A. Kennedy dalam Bab II karya mereka *Corporate Cultures* (1991) berpendapat bahwa nilai adalah inti budaya. Sudah barang tentu, nilai sebagai inti berada di dalam sesuatu yang di dalam uraian yang lalu disebut *vehicle*. Jika demikian, paduan nilai dengan *vehicle*-nya itulah budaya. Dalam hubungan itu, apakah isi sesuai dengan apa yang tertulis pada “karung”nya, tidak menjadi soal, itulah budaya.

Beberapa Pengertian Fungsional Budaya

Gambar IV-13 menunjukkan kemungkinan berbedanya isi (nilai) dengan “pembungkus”nya (*vehicle*), dan ruang bagi upaya menyesuaikan yang satu dengan yang lain, melalui Manajemen Budaya (Bab XII), tetapi apa pun hasilnya, itulah budaya. Dari sini dapat dikonstruksi pengertian budaya selanjutnya menurut definisi pelaku budaya (Pola Peragaan), dengan menggunakan pendekatan kualitatif sebagai berikut.

1. Budaya-sebagaimana-adanya (BSA). BSA adalah potret budaya suatu masyarakat pada suatu saat dilihat dari berbagai dimensi.
2. Budaya-ideal (BI) adalah budaya yang pada suatu saat berisi nilai ideal yaitu nilai yang pada saat itu belum ada raga atau *vehicle*-nya

3. Budaya Sebagai Input (BSI) adalah BSA yang pada suatu saat dijadikan input bagi upaya pencapaian BI.
4. Proses Budaya (PB) adalah proses perubahan BSI menjadi BSO pada suatu masa.
5. Manajemen Budaya (MB) adalah segala upaya yang ditempuh guna mewujudkan BI secara efektif dan efisien di dalam masyarakat.
6. Budaya Sebagai Output (BSO) ada dua macam: *pertama*, sebagai produk perubahan BSI pada suatu saat, dan *kedua*, BSO sebagai produk pengubahan BSI menjadi BI melalui MB pada suatu waktu. Budaya dalam konteks inilah yang dimaksud dengan budaya di dalam konsep Budaya Organisasi (BO).

Adakah yang dapat disebut budaya-sebagaimana-harusnya (BSH)? Sepintas lalu, BSH didefinisikan sebagai budaya ideal yang bersifat normatif dan ditegakkan (diwujudkan) melalui berbagai instrumen yang bersumber dari kekuasaan (*power*) seperti *authority*, *force*, *coercion*, *violence*, *policy*, hukum, perundang-undangan, atau birokrasi. Gerakan Disiplin Nasional (GDN) contohnya. Per definisi, BSH seperti itu sesungguhnya bukan budaya tetapi politik.

Pengertian Konseptual

Pengertian konseptual tentang BO bertaburan di berbagai buku *text*, buku kompilasi, dan monografi. Pada mulanya, BO dalam arti *corporate culture* dipandang sebagai budaya (*culture*) yang terdapat di dalam organisasi atau perusahaan. Terrence E. Deal dan Allan A. Kennedy dalam *Corporate Cultures* (1982, 4), hanya memberikan definisi *culture* seperti terdapat di dalam kamus *Webster's New Collegiate Dictionary*:

The integrated pattern of human behavior that included thought, speech, action, and artifacts and depends on man's capacity for learning and transmitting knowledge to succeeding generations.

Definisi tersebut berarti umum, luas dan cenderung ke Antropologi. Lebih sederhana dan singkat, lebih terbatas dan menjurus ke organisasi adalah definisi Vijay Sathe dalam *Culture and Related Corporate Realities* (1985, 10): *Culture is the set of important assumptions (often unstated) that members of a community share in common.* Desmond Graves dalam *Corporate Culture* (1986) tidak memberi definisi dengan mengemukakan is tetapi as sebagai berikut:

(1994, 12) tidak kurang pentingnya. Ia membedakan *macro-cultures* dengan *corporate cultures*. Menurutnya, *corporate culture*

involves looking at how people in organization behave; what assumptions govern their behavior; and what bonds or glue hold the corporation together

Di antara definisi-definisi di atas, definisi Piti Sithi-Amnuai adalah definisi yang paling jelas. Kata-kata kunci (indikator) BO menurut definisi itu adalah *basic, assumption, belief, shared, dan learn*. Dibanding dengan definisi Schein yang telah dikutip di atas, definisi Piti Sithi-Amnuai memuat kata kunci *learn* yang tidak terdapat di dalam definisi Schein, tetapi definisi Schein mengandung kata kunci yang tidak terdapat di dalam definisi Piti Sithi-Amnuai, yaitu *to be taught to new members*. Kata-kata kunci itu menunjukkan aspek kualitatif (*basic*), aspek komponen (*assumptions dan beliefs*), aspek kuantitatif (*shared by members*), dan aspek cara terbentuknya (pembentukan, yaitu melalui *learning*) BO. Adapun aspek pewarisan atau sosialisasi (*to be taught*), dapat dianggap sudah termasuk di dalam kata kunci *learn* dan *shared (sharing)*, lagi pula di dalam kata kunci *learning* terkandung sifat *clear (clarity)*.

Dalam definisi Sithi-Amnuai dan Schein terdapat kata kunci lain yang amat relevan untuk Indonesia, yaitu *problems of "external adaptation" dan internal integration*. Yang pertama berhubungan dengan globalisasi dan pasar bebas, dan yang kedua berkaitan dengan kondisi dalam negeri Indonesia, yaitu proses persatuan dan pelestarian persatuan Bangsa Indonesia menurut konsepsi Bhinneka Tunggal Ika. Kata kunci ini diharapkan menjadi indikator budaya bangsa Indonesia ke depan. Setiap kata kunci itu diuraikan di bawah ini.

Basic berarti dasar atau *pendirian*, prinsip, nilai yang *less visible* dan *harder to change*, demikian Kotter dan Heskett. Dalam bahasa Inggris, anggapan adalah *assumption*, yaitu *the act of taking for granted (without proof) or supposing*. Kata *basic* menunjukkan kualitas dan posisi anggapan yang bersangkutan. Misalnya, anggapan dasar berbunyi "Sekalian umat manusia dilahirkan merdeka." Percaya (*belief*) adalah *confidence in the truth or existence of something not immediately susceptible to rigorous proof*. Misalnya: *God sees the truth, but wait. Sharing* berarti berbagi nilai yang sama. Nilai yang sama dianut oleh sebanyak

banyaknya organisasi. Misalnya, nilai yang sama melalui pakaian seragam (*raga*). Namun menerima dan memakai pakaian seragam saja (*perilaku*) tidaklah cukup. Pemakaian pakaian seragam haruslah membawa rasa bangga, menjadi alat kontrol, dan membentuk citra organisasi. Jika demikian, nilai pakaian seragam tertanam semakin mendalam: menjadi *pendirian (basic)*. Melalui *learning process* (lihat juga definisi Hofstede di atas) dalam arti belajar, budaya diproses secara sadar menurut proses belajar: belajar dari pengalaman, belajar dari keberhasilan dan kegagalan organisasi lain. *Learning process* menuntut keterbukaan dan kebersamaan. Menurut Rita L. Atkinson, Richard C. Atkinson, dan Ernest R. Hilgard dalam *Pengantar Psikologi* (1994), proses belajar berlangsung melalui peniruan atau pengikutan, pengkondisian atau rekayasa, dan pengujian hipotesis atau pembuktian. Nilai yang terbukti manfaatnya (ingat definisi Schein: *considered valid*) akan tertanam menjadi *basics*. Selanjutnya, melalui *learning process* dalam arti mengajar, berarti komunikasi budaya, diseminasi budaya, sosialisasi budaya, dan pewarisan budaya. Di dalam hubungan itu kepemimpinan memegang peranan penting. Kepemimpinan dalam hubungan itu adalah *teaching by example*, demikian Sithi-Amnuai, yaitu *through the leader him- or herself*, kepemimpinan lili.

Pengertian Struktural Budaya Organisasi

Di atas telah diuraikan bahwa nilai *embedded* dan diaktualisasikan pada dan dengan menggunakan *vehicle* tertentu di dalam proses sosial (asosiatif dan disosiatif). Pola Peragaan menunjukkan perlunya konsistensi (4K) antara nilai dengan *vehicle*-nya, agar dapat dirasakan dan diamati oleh orang lain dengan sejelas-jelasnya tanpa menimbulkan kebingungan atau kesalahpahaman. Kalaupun dalam proses sosial terjadi inkonsistensi, hal itu harus terbuka (transparan) agar diketahui dan diantisipasi oleh pihak-pihak berkepentingan. Semakin berulang penggunaan *vehicle* yang sama untuk membungkus, menanam atau mengaktualisasikan suatu nilai secara konsisten, semakin terbentuk, berbentuk, dan teraktualisasikan budaya (ref. Gambar IV-5, IV-6 dan IV-7 hal. 60 dan 61).

Proses BO itu tidak terjadi di dalam masyarakat umum tetapi di dalam masyarakat organisasi (tertentu). Nilai ideal organisasi adalah pelayanan ke dalam dan ke luar. Layanan harus dapat dirasakan dan



HANSEN/MOWEN

AKUNTANSI MANAJEMEN



JILID 1

Hansen, Don R.

Akuntansi Manajemen / Don R. Hansen,
Maryanne M. Mowen; alih bahasa, Ancella A. Hermawan;
editor, Tulus Sihombing. -- Cet. 1. -- Jakarta: Erlangga, 1999.
572 hlm.; 17,5 x 25 cm

Judul asli: Management Accounting.

Indeks.

ISBN 979-411-744-7 (no. jil. lengkap)

ISBN 979-411-745-5 (jil. 1)

ISBN 979-411-746-3 (jil. 2)

1. Akuntansi -- Manajemen.

I. Judul.

II. Mowen, Maryanne, M.

III. Hermawan, Ancella A.

IV. Sihombing, Tulus.

658. 151 1

AKUNTANSI MANAJEMEN, ed. 4, Jilid 1

Don R. Hansen

Maryanne M. Mowen

Alih Bahasa : Ancella A. Hermawan, M.B.A.
Dosen Pascasarjana, Universitas Indonesia

Editor : Tulus Sihombing, S.E.

Edisi ini merupakan terjemahan dari bahasa Inggris dengan izin khusus
tanggal 9 Januari 1999 dari penerbit aslinya, International Thomson
Publishing (ITP), untuk diterbitkan dan diperdagangkan di Indonesia.

MANAGEMENT ACCOUNTING, 4th. ed.

Copyright © 1997 by ITP

Buku ini diset dan dilayout oleh bagian produksi Penerbit Erlangga dengan
Power Macintosh (Huruf Palatino 10 pt.)

Dicetak : P.T. GELORA AKSARA PRATAMA

05 04 03 02

9 8 7 6 5 4

Dilarang keras mengutip, menjiplak atau memfotokopi sebagian atau seluruh isi
buku ini serta memperjualbelikannya tanpa izin tertulis dari Penerbit Erlangga.

© HAK CIPTA DILINDUNGI OLEH UNDANG-UNDANG

mengenai biaya manufaktur yang diharapkan dari ketiga alat bor tersebut. Informasi biaya ini, bersama dengan pengetahuan manajer tentang kondisi persaingan, akan meningkatkan kemampuannya dalam memilih satu harga penawaran. Bayangkan bagaimana jadinya apabila manajer tersebut mengirim penawarannya tanpa dilengkapi pengetahuan tentang biaya manufaktur.

Jenis Organisasi

Kegunaan informasi akuntansi bagi manajer tidak terbatas pada organisasi manufaktur. Apa pun bentuk organisasinya, manajer harus memiliki kemampuan yang cukup dalam menggunakan informasi akuntansi. Konsep dasar yang diajarkan dalam buku ini dapat diaplikasikan ke dalam berbagai bentuk organisasi. Enam skenario pada awal bab ini meliputi organisasi manufaktur, kesehatan, transportasi, laba, dan nirlaba. Administrator rumah sakit, presiden direktur perusahaan, dokter gigi, administrator pendidikan, dan walikota dapat meningkatkan kemampuan manajerialnya dengan bersandar pada konsep dasar dan penggunaan informasi akuntansi.

AKUNTANSI MANAJEMEN DAN AKUNTANSI KEUANGAN

Tujuan 2

Menjelaskan perbedaan antara akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan.

Sistem informasi akuntansi pada suatu organisasi memiliki dua subsistem utama: sistem akuntansi manajemen dan sistem akuntansi keuangan. (Sistem informasi akuntansi adalah suatu subsistem dari sistem informasi manajemen perusahaan secara keseluruhan). Kedua subsistem akuntansi itu dibedakan oleh tujuannya, sifat masukannya, dan jenis proses yang digunakan untuk mengubah masukan menjadi keluaran. Sistem informasi akuntansi keuangan (*financial accounting information system*) berhubungan terutama dengan penyediaan keluaran bagi pengguna eksternal. Sistem tersebut menggunakan peristiwa

ekonomi sebagai masukan dan memrosesnya sampai memenuhi aturan dan konvensi tertentu. Untuk akuntansi keuangan, sifat masukan dan aturan serta konvensi yang mengatur berbagai proses didefinisikan oleh Securities Exchange Commission (SEC) dan Financial Accounting Standards Board (FASB)—di Indonesia dikenal dengan Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) dan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Tujuannya adalah penyusunan laporan eksternal (laporan keuangan) bagi investor, kreditor, lembaga pemerintah, dan pengguna eksternal lainnya. Informasi ini digunakan untuk keperluan seperti keputusan investasi, evaluasi, pemantauan aktivitas, dan ukuran-ukuran peraturan.

Sistem akuntansi manajemen menghasilkan informasi untuk pengguna internal, seperti manajer, eksekutif, dan pekerja. Jadi, akuntansi manajemen dapat disebut sebagai *akuntansi internal*, dan akuntansi keuangan dapat disebut *akuntansi eksternal*. Lebih jelasnya, akuntansi manajemen mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi yang bermanfaat bagi pengguna internal dalam merencanakan, mengendalikan dan membuat keputusan.

Ketika membandingkan akuntansi manajemen dengan akuntansi keuangan, beberapa perbedaan dapat diidentifikasi. Beberapa perbedaan yang lebih penting diringkas dalam Peraga 1-2

- *Pengguna*. Seperti yang sudah dijelaskan, akuntansi manajemen difokuskan pada penyediaan informasi kepada pengguna internal dan akuntansi keuangan difokuskan pada penyediaan informasi bagi pengguna eksternal

1-2

Peraga

Perbandingan
antara Akuntansi
Manajemen dan
Keuangan

1. Fokus: Internal.	1. Fokus: Eksternal.
2. Tidak mengikuti aturan.	2. Mengikuti aturan tertentu.
3. Informasi keuangan dan nonkeuangan; dapat bersifat subjektif.	3. Informasi keuangan bernilai objektif.
4. Penekanan pada masa yang akan datang (<i>future</i>).	4. Orientasi historis.
5. Evaluasi internal dan keputusan didasarkan atas informasi yang sangat terinci.	5. Informasi mengenai perusahaan secara keseluruhan.
6. Sangat luas dan multidisiplin.	6. Lebih spesifik.

- *Pembatasan pada masukan (input) dan proses.* Akuntansi manajemen bukan merupakan subjek dari prinsip-prinsip akuntansi. SEC dan FASB menetapkan prosedur akuntansi yang harus diikuti untuk pelaporan keuangan. Masukan dan proses dari akuntansi keuangan harus jelas dan terbatas. Hanya peristiwa-peristiwa ekonomi tertentu yang dijadikan sebagai masukan dan prosesnya harus mengikuti metode yang ditetapkan. Tidak seperti akuntansi keuangan, akuntansi manajemen tidak mempunyai lembaga khusus yang mengatur format, isi, dan aturan dalam memilih masukan serta proses dan penyusunan laporan keuangan. Manajer bebas memilih informasi yang diinginkan—penyediaannya dapat dibenarkan atas dasar biaya-manfaat.
- *Jenis informasi.* Pembatasan dalam akuntansi keuangan bertujuan menghasilkan laporan yang objektif dan informasi keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan. Bagi akuntansi manajemen, informasinya dapat berupa informasi keuangan dan nonkeuangan serta dapat bersifat subjektif.
- *Orientasi waktu.* Akuntansi keuangan memiliki orientasi historis. Fungsinya adalah mencatat dan melaporkan peristiwa-peristiwa yang telah terjadi. Walaupun akuntansi manajemen juga mencatat dan melaporkan kejadian-kejadian yang telah terjadi, namun ada perbedaan yang jelas dalam hal penyediaan informasi tentang berbagai peristiwa di masa depan. Manajemen, sebagai contoh, tidak hanya ingin mengetahui berapa biaya untuk membuat satu produk, tetapi juga ingin mengetahui berapa kelak biaya yang akan dikeluarkan untuk membuat satu produk. Mengetahui berapa biaya yang akan terjadi dapat membantu dalam perencanaan pembelian bahan serta membuat keputusan penetapan harga, dan lain sebagainya. Orientasi masa depan ini dibutuhkan karena akan digunakan untuk mendukung fungsi manajerial dari perencanaan dan pengambilan keputusan.
- *Tingkat agregasi.* Akuntansi manajemen menyediakan ukuran dan laporan internal yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja perusahaan, lini produk, departemen, dan manajer. Esensinya, informasi yang sangat terinci dibutuhkan dan disediakan. Akuntansi keuangan, di lain pihak, memfokuskan pada kinerja perusahaan secara menyeluruh, yang memberikan sudut pandang yang lebih luas.
- *Keluasan (breadth).* Akuntansi manajemen jauh lebih luas daripada akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen meliputi aspek-aspek ekonomi manajerial, rekayasa industri, manajemen ilmiah, dan juga bidang-bidang lainnya.

AKUNTANSI MANAJEMEN

**BUKU SATU
EDISI EMPAT**



Mas'ud Machfoedz
Dosen Fakultas Ekonomi
Universitas Gadjah Mada



si. Perbedaan antara informasi akuntansi dengan informasi kuantitatif lainnya adalah informasi akuntansi dinyatakan dalam bentuk uang, sedang informasi kuantitatif lainnya belum tentu dalam bentuk uang.

Informasi Operasi adalah informasi mengenai operasi perusahaan secara terperinci, dalam Gambar 1.5. ditunjukkan dengan tanda panah dari informasi operasi menuju laporan keuangan dan akuntansi manajemen, maksudnya bahwa informasi operasi akan menghasilkan dua jenis informasi akuntansi, pertama laporan keuangan yaitu informasi akuntansi untuk pihak-pihak di luar perusahaan (ekstern) dan akuntansi manajemen yaitu informasi akuntansi untuk pihak yang ada dalam perusahaan (manajemen). Dalam informasi akuntansi yang terdiri dari tiga bentuk informasi dimana ketiga informasi tersebut akan menggambarkan semua kegiatan dalam perusahaan yang berhubungan dengan akuntansi, ada catatan barang yang dipesan oleh langganan, catatan tentang perintah produksi yang berhubungan dengan pesanan tersebut, berapa besarnya upah karyawan, berapa upah yang sudah dibayarkan berapa yang terhutang, terdapat juga catatan tentang harga beli dan lokasi gedung, mesin dan peralatan lainnya, catatan jumlah piutang, utang, kas yang ada di bank dan sebagainya. Semua informasi tersebut merupakan informasi perusahaan.

Laporan Keuangan merupakan klasifikasi dan ringkasan dari informasi operasi. Satu set dari rekening sebagai media pencatatan hasil-hasil operasi akan mempermudah penyajian laporan keuangan karena rekening merupakan rekap dari transaksi-transaksi selama periode tertentu (penjelasan tentang rekening dan penyusunan laporan yang lengkap telah dibahas dalam akuntansi keuangan). Jumlah pendapatan dari hasil penjualan yang dilaporkan dalam laporan rugi laba adalah ringkasan dari jumlah penjualan selama periode akuntansi, piutang dalam neraca adalah ringkasan dari piutang-piutang dalam rekening piutang pada saat tertentu. Semua ini merupakan Summary dari informasi operasi.

Akuntansi Manajemen perincian dari informasi operasi juga merupakan sumber dari informasi akuntansi manajemen, manajemen tidak berkepentingan dengan data yang kecil-kecil, dan tersebar, tapi

menginginkan ringkasan dari data tersebut. Berapa tiap karyawan mendapat gaji, berapa saldo kas hari ini, berapa utang langganan yang bernama Abas dan sebagainya adalah urusan karyawan yang menangani bagian-bagian tersebut, tetapi manajemen hanya berkepentingan pada laporan ringkasan dari hal-hal tersebut. Ringkasan informasi yang berhubungan dengan akuntansi manajemen merupakan bagian daripada informasi operasi.

JENIS-JENIS INFORMASI AKUNTANSI UNTUK MANAJEMEN

Informasi yang dibutuhkan oleh akuntansi manajemen dalam hubungannya dengan fungsi-fungsi manajemen yaitu planning, directing dan controlling berbeda dengan informasi akuntansi keuangan, baik penyajian maupun penggunaannya. Dalam akuntansi keuangan, informasi yang dibutuhkan dan dikumpulkan merupakan proses yang sudah diatur oleh prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum dan seluruhnya menggunakan persamaan dasar:

$$\begin{aligned}\text{Aktiva} &= \text{utang} + \text{modal} \\ \text{Kredit} &= \text{debit}.\end{aligned}$$

Sedangkan dalam akuntansi manajemen proses penyajian informasi di dasarkan pada prinsip dan cara-cara yang berbeda untuk tujuan yang berbeda. Dengan dasar informasi yang disampaikan dari kondisi tertentu belum tentu cocok untuk kondisi yang lain. Dalam akuntansi keuangan apa yang disebut cost punya arti yang tunggal, menurut prinsip akuntansi Indonesia "*Biaya (cost) adalah jumlah pengeluaran dan beban-beban yang diperkenankan langsung atau tidak langsung untuk menghasilkan barang atau jasa di dalam kondisi dan tempat di mana barang tersebut dapat dipergunakan atau dijual*". Sedang dalam akuntansi manajemen "*Cost*" punya artian yang berbeda-beda sesuai dengan penggunaannya/pengetrapannya. Karena di dalam akuntansi manajemen dipakai konsep "pengetrapan biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda (different costs for different purposes)".

Ada tiga jenis konstruksi (cost) dalam hubungannya dengan akuntansi manajemen. Dan ketiga konstruksi biaya ini merupakan

450/87



Universitas Garabaya
USTAKAAN

PENGANTAR AKUNTANSI MANAJEMEN

Jilid 1

Edisi Keenam

PENGANTAR
AKUNTANSI MANAJEMEN

Edisi

Universitas Katolik
Jember
Pustaka

6.7

For

PI-1

dalam operasi rutin, perencanaan dan kontrol; (2) pelaporan intern kepada manajer untuk digunakan dalam strategi perencanaan, misalnya membuat keputusan khusus serta merumuskan kebijaksanaan menyeluruh dan rencana-rencana jangka panjang, dan (3) pelaporan ekstern kepada para pemegang saham, pemerintah, dan pihak luar lainnya.

Baik manajemen (pihak intern) maupun pihak luar (ekstern), keduanya menaruh minat pada ketiga tujuan penting di atas, tetapi pada akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen (intern) itu penekanannya tidak sama. Akuntansi keuangan (financial accounting) terutama menyangkut tujuan yang ketiga, dan secara tradisional berorientasi pada aspek-aspek historis tentang pembuatan laporan ekstern¹. Adapun ciri-ciri yang membedakan akuntansi manajemen dari akuntansi keuangan adalah penekannya pada tujuan-tujuan perencanaan dan kontrol. Akuntansi Manajemen (management accounting) adalah proses identifikasi, pengukuran, akumulasi, analisa, penyiapan, penafsiran, dan komunikasi tentang informasi yang membantu masing-masing eksekutif untuk memenuhi tujuan organisasi.

Sarana apakah yang digunakan sistem akuntansi untuk memenuhi tujuan itu? Data akuntansi dapat diklasifikasi dan dikelompokkan dengan cara-cara yang tidak terhitung banyaknya. Suatu klasifikasi menyeluruh yang efektif dianjurkan dalam suatu tim riset dari tujuh perusahaan besar, yang operasinya tersebar luar secara geografis:

- ☐ Melalui observasi proses pengambilan keputusan yang aktual, data-data dari jenis tertentu diidentifikasi pada tingkat-tingkat tertentu di dalam organisasi —misalnya tingkat direktur, tingkat manajer pabrik, dan tingkat kepala bagian pabrik (mandor)—masing-masing meliputi masalah-masalah komunikasi yang agak berbeda untuk bagian akuntansi².

Tim riset menemukan bahwa tiga jenis informasi, yang masing-masing merupakan sarana yang berbeda, seringkali pada berbagai tingkatan manajemen akan muncul dan membantu menjawab tiga pertanyaan pokok:

1. *Pertanyaan menyangkut hasil yang diperoleh (Scorecard questions).* Apakah hasil kerja saya ini baik atau buruk?
2. *Pertanyaan menyangkut pengarah perhatian (Attention-directing questions).* Masalah manakah yang harus saya periksa?
3. *Pertanyaan menyangkut pemecahan masalah (Problem-solving questions).* Dari sekian banyak cara untuk melakukan pekerjaan ini, cara manakah yang terbaik?

¹ Untuk pembahasan yang lebih mendalam tentang masalah ini, lihat *Introduction to Financial Accounting* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall), pasangan dari buku ini. Mengenai definisi panjang-lebar tentang akuntansi manajemen, lihatlah *Management Accounting*, April 1983, halaman 65.

² H.A. Simon, *Administrative Behavior*, cetakan ke-2 (New York: Macmillan), halaman 20.

Niswonger & Fess

DASAR-DASAR AKUNTANSI

(Accounting Principles)

Edisi XI

Disadur oleh
Dis. Soemarto SR



King Taxi
Laporan Perubahan Modal
Bulan
1973
King (Kartika)

\$ 9000
\$ 7000
\$ 500
\$ 2000
\$ 900

mengenai biaya, baik biaya yang telah terjadi maupun yang akan terjadi untuk digunakan oleh pimpinan perusahaan sebagai alat kontrol atas kegiatan yang telah dilakukan dan sebagai alat untuk membuat rencana dimasa mendatang.

Akuntansi management mempergunakan baik data historis maupun data taksiran untuk membantu pimpinan perusahaan baik dalam kegiatan sehari-hari maupun untuk merencanakan kegiatan-kegiatan dimasa yang akan datang. Ia berhubungan dengan masalah-masalah khusus yang dihadapi oleh pimpinan perusahaan pada tingkat yang berbeda-beda dalam organisasi perusahaan tersebut. Akuntansi management biasanya berhubungan dengan identifikasi beberapa alternatif tindakan dan memilih mana yang terbaik. Misalnya, ia mungkin membantu Kepala Bagian Keuangan perusahaan dalam menyusun rencana pembelanjaan dimasa yang akan datang, atau mungkin ia menyediakan data bagi Kepala Bagian Penjualan untuk menentukan harga jual atas produk barunya. Dalam tahun-tahun terakhir ini, akuntan publik telah menyadari bahwa keahlian dan pengalaman yang mereka miliki cukup memberikan jaminan kemampuan untuk memberikan nasehat dalam bidang kebijaksanaan dan administrasi kepada pimpinan perusahaan. Bidang khusus yang berkembang cepat ini sering disebut dengan "management advisory service" atau "administrative service".

Akuntansi perpajakan meliputi penyusunan surat pemberitahuan pajak (taxreturn) dan pertanggungjawaban mengenai konsekwensi-konsekwensi pajak yang mungkin terjadi atas suatu transaksi perusahaan yang direncanakan atau suatu alternatif tindakan. Akuntan yang mengkhususkan diri dalam bidang ini, terutama dalam hal perencanaan mengenai pajak harus mengetahui jenis pajak yang mempengaruhi perusahaan dimana ia bekerja atau langganannya, dan harus selalu mengetahui peraturan perpajakan serta kasus mengenai pajak yang terbaru.

Sistem akuntansi adalah bidang khusus akuntansi yang berhubungan dengan perencanaan serta pelaksanaan prosedur pengumpulan dan pelaporan data keuangan. Akuntan yang bergerak dalam bidang ini harus menciptakan suatu cara untuk melindungi kekayaan perusahaan sedemikian rupa sehingga terdapat adanya "periksa intern" dan sejauh mungkin menciptakan arus laporan yang efisien dan berguna bagi pimpinan perusahaan. Ia juga harus mengetahui tentang penggunaan dan kegunaan dari beberapa peralatan pemproses data (data processing equipment).

Akuntansi budget menyajikan rencana keuangan mengenai kegiatan perusahaan untuk suatu jangka waktu tertentu, kemudian melalui